

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

BADJI Mokhtar ANNABA-UNIVERSITY



جامعة باجي مختار عنابة

UNIVERSITE BADJI MOKHTAR - ANNABA

كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

أطروحة دكتوراه

مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم

## دور البعد التكاليفي في بناء استراتيجية للمؤسسة الإقتصادية

الشعبة : علوم مالية

المترشح : تركي عبدالنور

جامعة عنابة

مدير أطروحة التخرج : بن عصمان محفوظ أستاذ التعليم العالي

جامعة قسنطينة

أستاذ التعليم العالي

الرئيس : شمام عبدالوهاب

جامعة عنابة

أستاذ محاضر

الفاحصون: حمانة كمال

جامعة قسنطينة

أستاذ التعليم العالي

بوعشة مبارك

جامعة سكيكدة

أستاذ التعليم العالي

كورتل فريد

جامعة عنابة

أستاذ محاضر

جاوحدو رضا

السنة الجامعية 2014/2013

## ملخص

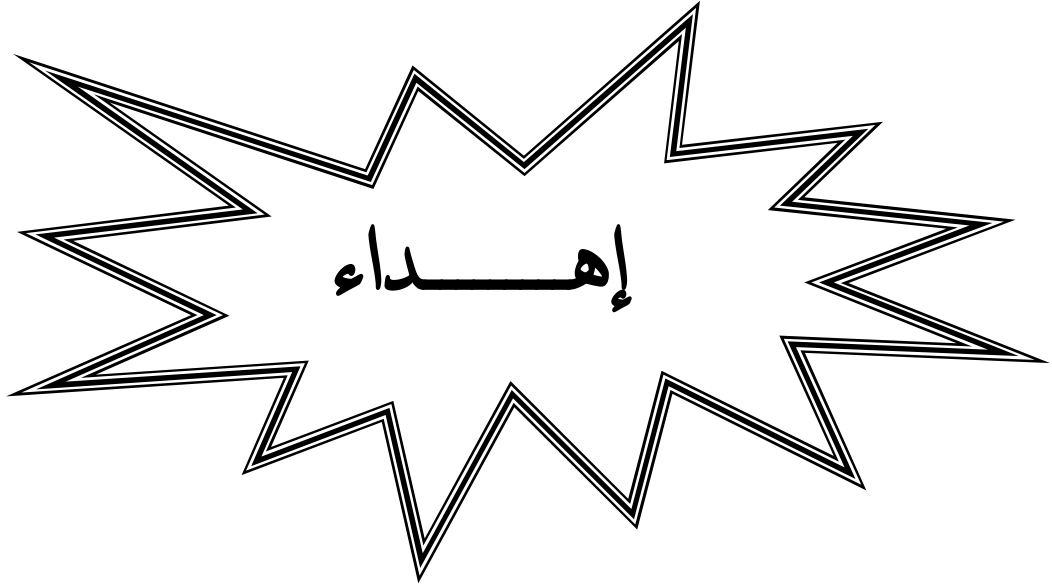
يدور موضوع هذه الأطروحة حول عرض دور التكاليف في تصميم استراتيجية تنافسية للمؤسسة الطامحة لاحتلال موقع ملائم داخل سوقها. إن اختيار إستراتيجية فعالة مرتكزة على التكاليف تخضع لتجميع عدد من الشروط مثل تصميم نظام تكاليفي يساعد على خلق القيمة من منظور الزبائن والقدرة على إجراء توفيقات حكيمة، مرتكزة على المتحولات التكاليفية التي تدعم الموقع التنافسي للمؤسسة.

### **Abstract**

**This thesis is devoted to presenting the role of costs in making the competitive strategies of the company wishing to occupy a favorable position in its market. The choice of an effective strategy based on costs must meet a set of conditions such as setting up a system processing costs which helps to create value to customers and the ability to make appropriate arrangements based on cost parameters that enhance the competitive positioning of the firm.**

## **Résumé**

**Cette thèse est consacrée à la présentation du rôle des coûts dans la confection des stratégies concurrentielles de l'entreprise désirant occuper une position favorable au sein de son marché. Le choix d'une stratégie efficace basée sur les coûts doit réunir un ensemble de conditions tel que la mise en place d'un système de traitement des coûts qui aide à créer la valeur aux yeux des clients, et la capacité de faire des arrangements judicieux, basés sur des paramètres de coûts qui renforcent le positionnement concurrentielle de la firme.**



إلى أسرتي الحبيبة

زوجتي: شريكة حياتي

إبني: نور محمد مكرم

إبني: إيهاب بدر الزمان

إبنتي: دليلة ملاك

إلى روح والدي أُمِّي وأبي رحمهما الله

## شكر وتقدير

لا يسعني بعد الإتهاء من إنجاز هذه الأطروحة ، إلا أن أتقدم بخالص الشكر وبالغ التقدير لكل

الإخوة والزملاء الذين قدموا لنا يد العون والمساعدة والتشجيع، وعلى رأسهم :

الأستاذ الدكتور المشرف : محفوظ بن عصمان الذي أكن له بالغ المودة والإحترام والتقدير

وأتقدم كذلك بالشكر لكافة الأساتذة الزملاء على تشجيعهم

وأخص بالذكر:

بريش السعيد ، خماس حسين ، حمانه كمال ، بلقاسم ماضي ، جاوحدو رضا ، ربحان الشريف

، بوصنورة علي.

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
16	المثلث الإستراتيجي	1.1.1
18	دور محاسبة التكاليف في تفعيل الإستراتيجية	2.1.1
19	سلسلة القيمة للمشاريع الموسعة	3.1.1
20	أبعاد النظام المتكامل لمحاسبة التسيير	4.1.1
22	التأثير على المتغيرات البسيكو . سوسولوجية	5.1.1
23	التأثير على المتحولات الثقافية	6.1.1
25	تداخل الأبعاد الإقتصادية والإنسانية لمحاسبة التكاليف	7.1.1
30	تدفق التكاليف في مؤسسة تنتج على ثلاثة مراحل	1.2.1
32	تدفق الأعباء داخل شبكة التكاليف	2.2.1
39	نموذج حساب التكاليف المشتركة	3.2.1
44	استخلاص مكونات المعايير التكاليفية	1.3.1
45	كيفية تحديد المعايير	2.3.1
61	النشاطات كوسيط بين المنتجات والموارد	1.4.2
66	مخطط حساب التكاليف بواسطة طريقة الأنشطة	2.4.2
79	التمييز بين التكلفة بواسطة الأنشطة ونظام القيادة	3.4.2
82	المفاضلة بين الإحتفاظ بالنشاطات أو توكيلها للمناولين	4.4.2
85	التكلفة المستهدفة حسب دورة حياة المنتج	1.5.2
86	مسعى التكلفة المستهدفة في شركة Nissan	2.5.2
95	تقليص التكاليف وفق نموذج ماكيديو	3.5.2
96	نموذج ساكوراي لتخفيض التكاليف	4.5.2

115	ميكانيزم حساب التكاليف حسب طريقة وحدة القيمة المضافة	1.6.2
117	خارطة إدماج الأعباء في نظام وحدة القيمة المضافة	2.6.2
119	تمثيل منحني مردودية المبيعات	3.6.2
123	علاقة التكاليف الثابتة بحجم الإنتاج	1.7.3
124	سلوك التكاليف المتغيرة	2.7.3
128	العلاقة بين التكلفة والحجم والربح	3.7.3
129	خريطة التعادل بواسطة معادلة هامش التكلفة المتغيرة	4.7.3
131	تأثير خفض سعر البيع	5.7.3
132	أثر زيادة التكاليف الثابتة على مستوى نقطة التعادل	6.7.3

### قائمة الأشكال (يتبع)

الصفحة	العنوان	الرقم
133	أثر التكاليف المتغيرة	7.7.3
135	أثر مزيج البيع	8.7.3
136	تطوير نظرية التعادل	9.7.3
138	منحنيات تكاليف المدى القصير بأحجام متزايدة	1.8.3
139	اشتقاق منحني التكلفة في الأمد الطويل	2.8.3
141	منحني متوسط التكلفة في الأمد الطويل	3.8.3
142	مقارنة التكلفة الدنيا لمؤسستين بنفس الحجم	4.8.3
145	مصفوفة (الحصة/ النمو) لمجموعة بوسطن الإستشارية	5.8.3
148	تكلفة الصفقات وحدود المؤسسة	6.8.3
152	تمثيل الديناميكية التكاليفية حسب مكونات النشاط	7.8.3
155	عوامل التآرجح بين التكامل واللجوء إلى السوق	8.8.3

156	ديناميكية التكاليف المرتبطة بعدة متحولات	9.8.3
159	ديناميكية استراتيجية الخلق والهيمنة على السوق	1.9.3
161	الفرضيات الاقتصادية الأساسية المرتبطة باستراتيجية الخلق والهيمنة	2.9.3
162	ديناميكية الخلق والهيمنة وتطور السوق	3.9.3
164	تمايز المنتجات حسب لانكستر	4.9.3
169	الديناميكية التكاليفية لاستراتيجية التمايز	5.9.3
169	ديناميكية استراتيجية التمايز في سوق يقع تحت الهيمنة	6.9.3
171	استراتيجية مجال النشاط المرتكز على التجزئة	7.9.3
174	استراتيجية اقتصاديات مجال النشاط الجغرافي	8.9.3
176	ديناميكية استراتيجية اقتصاديات مجال النشاط على أساس تعدد المنتجات	9.9.3
177	استراتيجية الميزة التكاليفية	10.9.3
185	التنظيم العرضي للمؤسسة اعتمادا على النشاطات	1.10.4
186	جانب من مجتمعات التكاليف	2.10.4
189	تحميل تكلفة بعض النشاطات إلى المنتجات	3.10.4
194	التكلفة المتوسطة للمنتج بعد التسليم للزبون تبعا للطاقة الإنتاجية	1.11.4
196	مكونات تكلفة الشركات المتخصصة في جمع وتوزيع الطرود البريدية	2.11.4
214	أثر ارتفاع تكلفة الإستثمارات على المردودية	1.13.5
222	تمثيل اقتصاديات المرونة	2.13.5
228	توصيف عملية إنتاج الإسمنت في مؤسسة الشرق للإسمنت	1.14.5
239	مثلث أبعاد القيمة في منظور الزبائن	1.15.5
240	سلسلة القيمة لمؤسسة توزيع وتسويق مسحوق الحليب	2.15.5

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
31	توزيع الأعباء المباشرة على المنتجات	1.2.1
34	المعالجة الكاملة للأعباء وأسعار التكلفة	2.2.1
38	تحميل الأعباء للطلبات	3.2.1
47	انحرافات الأعباء المباشرة	1.3.1
48	تحليل انحرافات الأعباء المباشرة	2.3.1
49	تعدد المواد والمنتجات	3.3.1
50	تجميع الإنحرافات	4.3.1
52	بطاقة مراقبة استهلاك المواد والأجور	5.3.1
67	النشاطات ومسبباتها	3.4.2
67	تجميع النشاطات حسب المسببات	4.4.2
69	تحميل التكاليف للمنتجات	5.4.2
76	تصنيف النشاطات قبل وبعد الهيكلية	6.4.2
89	تركيبية التكلفة الكلية من منظور المنتج والزبون	1.5.2
93	مضمون الأعباء المعالجة في طريقة التكلفة المستهدفة	2.5.2
106	تكلفة موقع العمل	1.6.2
107	النموذج العملياتي لتصنيع المنتج المرجعي	2.6.2
109	حساب تكلفة تشغيل المواقع بالنسبة لوحدة الزمن	3.6.2
110	تكلفة المنتج المرجعي	4.6.2
112	معدلات المواقع في الساعة بوحدات القيمة المضافة للمنتج المرجعي	5.6.2
113	حساب تكلفة المنتجات بوحدات القيمة المضافة	6.6.2
118	تصنيف المبيعات حسب النتيجة	7.6.2
130	العلاقة بين سعر البيع ومستوى التعادل	1.7.3

134	تشكيلة البيع الوضعية الأولى	2.7.3
134	تشكيلة البيع في الوضعية الثانية	3.7.3
182	بطاقة سعر التكلفة للمنتج ديسار كولا	1.10.4
183	مصفوفة خارطة النشاطات حسب الأقسام	2.10.4
187	توزيع الزمن المتاح على النشاطات	3.10.4

### قائمة الجداول (يتبع)

الصفحة	العنوان	الرقم
188	النشاطات ومسبباتها	4.10.4
190	بطاقة سعر التكلفة للمنتج ديسار كولا	5.10.4
191	المعلومات الشاملة لأسعار التكلفة حسب التجزئة الإستراتيجية	6.10.4
194	أثر التغطية الجغرافية على التكلفة والحجم	1.11.4
197	تصنيف الزبائن حسب أنواع ووتيرة الإرسال	2.11.4
198	المقاطع المستهدفة من الشركات الداخلة الجديدة	3.11.4
203	تطور نسبة الخسارة / رقم الأعمال (%)	1.12.5
206	تطور نشاط المؤسسات وتكاليف الأجور و المخزون	2.12.5
209	نصيب القطاع الخاص من القيمة المضافة	3.12.5
210	تطور استفادة القطاعين العام والخاص من القروض	4.12.5
212	متوسط تكلفة الاستثمار للعامل	1.13.5
213	تكلفة المشاريع المنجزة مقارنة بالتكلفة الابتدائية	2.13.5
214	نصيب الطن من تكاليف الاستثمارات لبعض الدول في الوحدات المتكاملة لإنتاج	3.13.5

215	مقارنة أسعار منتجات سيدار بمثيلاتها المستوردة	4.13.5
216	دراسة مشروع بناء مصنع للخشب الصناعي	5.13.5
217	الاستراتيجيات المختارة حسب مستويات الطلب	6.13.5
218	معدل تغطية الطلب الوطني	7.13.5
219	حجم ساعات توقف الإنتاج للسداسي الأول 1998 المؤسسة الوطنية للإسمنت	8.13.5
221	المتحولات المكونة لمرونة النظام الصناعي	9.13.5
223	مصفوفة (التكلفة / الجودة)	10.13.5
224	معدل دوران الأفراد	11.13.5
225	العلاقة بين إنتاجية العمل والنتاج الداخلي الخام في الجزائر	12.13.5
230	حسابات استهلاك المواد	1.14.5
231	تركيبة التكاليف في مؤسسة الإسمنت بالحامة	2.14.5
232	تكاليف المراكز الرئيسية بعد التوزيع الثانوي	3.14.5
233	جدول مساعد لحساب سعر التكلفة	4.14.5
234	قائمة النتيجة التحليلية	5.14.5
235	أثر ارتفاع الطاقة الإنتاجية على تكلفة الإنتاج	6.14.5

## الإشكالية

تحتل التكاليف مكانة هامة في الاعتبار الإستراتيجية للمؤسسات الإقتصادية، فالمؤسسات المتميزة باستراتيجية فعالة لا تكتفي بحساب التكاليف وتصنيفها، ولكنها تبذل قصارى جهدها لتعديل هيكله تلك التكاليف وتطويرها بما يلائم ويساعد على تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

إن اشتداد المنافسة وتسارع التطور التكنولوجي وحدث تحولات عميقة في مجال التنظيم والمنافسة وتطور تكنولوجيا الإعلام والاتصال، وبروز ظاهرة العولمة، أدى إلى حدوث تغييرات جذرية في عمليتي الإنتاج والتوزيع، وأصبح عامل التكاليف من أهم العناصر التي تقف وراء قرارات الإنتاج وميكانزمات المنافسة وسياسة التكامل والاندماج والمناولة واختيار مواطن الاستثمار والتوزيع وغير ذلك من القرارات الإستراتيجية التي تتوقف عليها الحياة المستقبلية للمؤسسة.

ولقد استخدمت بيانات التكاليف منذ وقت بعيد كوسيلة للمتابعة وتفويض السلطات وتوجيه الأفراد والمديرين في المؤسسة ومراقبة التدفقات والموازنات بالإضافة إلى التمكين من ممارسة الإدارة عن بعد.

غير أن الأنظمة التقليدية لمعالجة التكاليف كانت مستمدة أساسا من التصميمات التaylorية التي تغطي عليها الوظيفة الإنتاجية كوظيفة ذات أولوية مطلقة في نشاط المؤسسة، وهي أنظمة تركز على السلطة المتوغلغة في الهيكل الهرمية الإدارية، وفي ظل سوق تتميز بطلب مستقر قليل التمايز متزامنا مع استقرار نسبي للتكنولوجيا.

وغني عن البيان فإن تلك الظروف قد شهدت تحولا عميقا في العديد من المؤسسات الإقتصادية بسبب التنوع المتزايد للمنتجات وقصر دورة حياة المنتج، وتسارع الإبداع التكنولوجي الذي أفرز تجهيزات ذات مرونة كبيرة قادرة على تحقيق وفورات معتبرة من خلال تنوع المنتجات وسرعة الاستجابة للتغيرات الفجائية للطلب، بالإضافة للأتمتة والتحكم الآلي، مما جعل جانبا كبيرا من عمليات الإنتاج يتم دون تدخل مباشر للعاملين، وأدى ذلك إلى حدوث فجوة بين الأساليب التقليدية لمعالجة التكاليف والتحويلات المستجدة.

وكنتيجة لذلك، تم تطوير أنظمة وطرائق أخرى لمعالجة التكاليف مثل نظام التكاليف بواسطة الأنشطة وطريقة التكلفة المستهدفة وتكلفة دورة الحياة وكلها أساليب تسعى لإزالة الغموض عن تركيبة التكاليف وجعل البيانات التكاليفية أكثر إفادة لصياغة الإستراتيجية. وأصبحت نظرية سلسلة القيمة وتحليل الإستراتيجية الصناعية والمنافسة ونظرية المقاربة بالموارد والكفاءات تشكل حلقات جوهرية متعاضدة تستوعب الأنظمة الجديدة للتكاليف وتتكامل ضمن سيرورة لخلق القيمة وتحقيق السبق التنافسي من خلال التنسيق الأمثل للنشاطات وهيكله التكاليف لتكون متماشية مع الإستراتيجية

إن الإستراتيجيات العديدة الهادفة إلى خلق سبق تنافسي تبقى خاضعة لعدة عوامل من بينها الديناميكية التكاليفية، وهو ما يبعث على ضرورة الاهتمام بتحسين أنظمة التكاليف لتوفير المعطيات الضرورية للاختيار الرشيد وتحديد الأداء القويم وصياغة معايير الإنجاز والتقويم وانتقاء الإستراتيجيات الملائمة للصمود في وجه المنافسة مثل إستراتيجية الهيمنة والتمايز والتكامل والتنوع والتجزئة الإستراتيجية واستراتيجية توسيع مجال النشاط.

وترتكز دراستنا حول إبراز مكانة متحول التكلفة في صياغة استراتيجية المؤسسة الاقتصادية ، وهي تعتمد على مقاربتين أساسيتين وهما :

- مقارنة مدرسة " الموارد والكفاءات الإستراتيجية " حيث تعتبر أن استراتيجية المؤسسة هي نتيجة لاختياراتها السابقة للموارد والإستثمارات والكفاءات والأهداف، وبالتالي فإن تلك الإختيارات هي التي تحدد هامش المناورة الإستراتيجية. وحسب هذه المدرسة ، فإن أي مؤسسة تعتبر فريدة من نوعها ولا تماثل أي مؤسسة أخرى باعتبارها نتاج للعديد من الخيارات والإستثمارات السابقة والإلتزامات غير القابلة للتحويل والتوجيه في مجالات أخرى .وبناء على ذلك ، فإن نقطة الإنطلاق لتأصيل الإستراتيجية تقوم على جرد الموارد والأصول والتكنولوجيات والكفاءات التي تملكها المؤسسة ثم تقدير كيفية استعمالها بما يخدم الإستراتيجية. وطبقا لذلك ، فإن تحليل المنافسة لا يعتبر مفيدا إلا لمعرفة القطاعات والمجالات التي يمكن للمؤسسة أن تحقق فيها سبقا استراتيجيا هاما مقارنة بالمؤسسات المنافسة.

- مقارنة مدرسة التحليل الإستراتيجي التي ترى أن التوقع الإستراتيجي يرتكز على فحص العوامل الإستراتيجية التي تميز الأسواق والمنتجات والمنافسين.

ونعتقد أن مدرسة الموارد والكفاءات لا تتناقض مع مدرسة التحليل الإستراتيجي إذا أن المدرستين متكاملتين ، من حيث أن ترتيب الإستراتيجية يقوم على الربط بين وضعية السوق والمنافسة وما تملكه المؤسسة من موارد وكفاءات.

### أهمية الدراسة

يستمد هذا الموضوع أهميته من نمذجة الطرق التكاليفية الحديثة التي تلعب دور رافعة المردودية بالإضافة للكشف عن المتحولات التكاليفية وكيفية توظيفها في ترتيب الإستراتيجيات المناسبة لخصائص السوق والمحيط التنافسي. فبالرغم من أن الإستراتيجية التي تتبناها المؤسسة لا تكتسي طابعا دائما وسرمديا بسبب ارتباطها بتحولات السوق والمنافسة، إلا أن المتحولات التكاليفية تعتبر قوانين اقتصادية دائمة لا يمكن إلغاؤها، وبالتالي فإن المهارة الإدارية تكمن في كيفية خلق الميزات التكاليفية وكيفية توظيفها في مختلف الإستراتيجيات . فضلا عن ذلك ، فإن هذا البحث يلفت النظر

إلى أنه لا يمكن ترتيب استراتيجية معينة إلا من خلال تشخيص جيد وواضح لخصائص السوق وظروف المنافسة ودورة حياة الصناعة ومواصفات المنتجات والأسعار ، وهذا ما يجسد الربط بين موارد المؤسسة الصناعية ومتطلبات السوق.

### أسباب اختيار موضوع البحث

لقد وقع اختيارنا على هذا الموضوع نظرا لأهميته القصوى ومكانته في مجال توفير البيانات والإمداد بالأفكار التي تخدم الإتجاهات الحديثة لإدارة الأعمال، وهو يبرز الطرق المتبعة التي تخرج أنظمة التكاليف من عالمها المتوقع عن طريق ربطها بتوجهات السوق والزبائن بالإضافة إلى إرشاد الإدارة بالكيفية التي يتم فصل بها متحول التكلفة مع الإستراتيجيات المتبعة.

ومن دواعي تناولنا لموضوع التكلفة هو تبيان أن هذا البعد لم يعد أمرا يخص المشتغلين بمعالجة البيانات المحاسبية بل ينبغي أن يكون حاضرا في ذهن كل مسير أو مدير أو عامل حتى يتسنى تحقيق التناغم بين السياسات ولأفعال والأنشطة بما يخدم أهداف المؤسسة.

وتعود الدوافع الذاتية وميلنا لتناول هذا الموضوع إلى تعاملنا مع البيانات الكمية من جهة والنظريات المتعلقة باستراتيجية المؤسسات من جهة أخرى، مما كون لدينا قناعة بأن المعطيات والبيانات الكمية والمحاسبية للمؤسسة لا تجدي نفعا إلا إذا تم وضعها في السياق الإقتصادي والإجتماعي للمؤسسة وربطها بديناميكية السوق والمحيط التنافسي والرؤية الإستراتيجية.

### الدراسات السابقة:

هنالك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع ربط البعد التكاليفي باستراتيجية المؤسسة من جوانب مختلفة، ومن أشهر هذه الدراسات نذكر : دراسة هارقت ، هـ Hergeth, H والمنحصرة في كيفية تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في صناعة النسيج ، Journal of textile and Management Accounting ، 2002، والدراسة الشهيرة ل " أنصري " S.Ansari ، Strategy and Management Accounting ، 1995، والمنشورة في مجلة California State University Northridge وأعمال كابلان الشهيرة مثل Time Driver Activity Based Costing في Harvard Business Review سنة 2004

### أبعاد الدراسة

وترتكز دراستنا لهذا الموضوع على محاولة الإجابة على التساؤل التالي:

ما هي مكانة البعد التكاليفي ضمن التفكير الإستراتيجي للمؤسسة الاقتصادية ؟

ومن البديهي ، فإن المؤسسة الاقتصادية لا يمكن أن تحقق البقاء والنمو إلا من خلال التوقع الجيد داخل محيطها التنافسي بتنمية حصتها السوقية والمحافظة على زبائنها الحاليين ومحاولة كسب زبائن محتملين وخلق الحواجز أمام المؤسسات المنافسة ، وتبقى هذه الأهداف مرتبطة بعدة عوامل أساسية من بينها القدرة على الإستغلال الجيد للمتحويلات التكاليفية والكفاءة في تحقيق الترابط الأمثل للنشاطات والعمليات وتوجيه الإنفاق نحو الأنشطة المولدة للقيمة من منظور السوق ، بالإضافة إلى مراقبة أثر الاستراتيجيات المطبقة على مستويات التكاليف.

وتظهر تفاصيل التساؤل الرئيسي في تساؤلات فرعية تدور في فلكه وتبرز حيثياته، وهي :

— هل تعتبر الطرق التقليدية لمعالجة التكاليف مناسبة لجميع المؤسسات كيفما كان مستواها من حيث درجة اعتمادها على كثافة رأس المال وتجديد المنتجات ومدى التطور التكنولوجي؟

إن الأنظمة القديمة لحساب التكاليف تغطي جميع جوانب نشاطات المؤسسة ، وهي تستعمل كأداة لاتخاذ القرارات وتوجيه نشاط المؤسسة ، وبالرغم من أهميتها يتوجب إبراز أوجه القصور المرتبطة بأسلوبها في معالجة التكاليف والفجوة بينها وبين المؤسسات المتطورة التي تعتمد على الأتمتة والتجديد.

— ما هي الكيفية التي ينبغي أن تعالج بها التكاليف في المؤسسات الصناعية لكي تتمكن من تحقيق أفضل متطلبات الجودة مع تقليص التكلفة إلى أفضل المستويات ؟

فأنظمة التكاليف تنطوي على كيفية معالجة الأعباء وتحميلها بطرق شتى حسب الأهداف المبيّنة

والقرارات المزمع اتخاذها، وتحتاج تلك الأنظمة إلى تطوير مستمر لكي تظهر بيانات أكثر مصداقية وتمكن من بناء رؤية استراتيجية مختلفة تسمح بتوجيه أنشطة المؤسسة في الاتجاهات المناسبة لميكانزمات السوق والمنافسة.

— ما هي أهم الإستراتيجيات التكاليفية التي تعزز الموقع التنافسي للمؤسسة ؟

ففي ظل التحولات العميقة للاقتصاديات القومية والتوجه نحو الانفتاح على الأسواق الخارجية وما يصحبه من اتفاقيات دولية في هذا المجال، فإن أي مؤسسة إقتصادية ستكون أكثر عرضة للمنافسة الشديدة والتهديدات المتزايدة من طرف مؤسسات أخرى محلية أو أجنبية مما يفرض عليها الإلمام بميكانزمات السوق والمنافسة وصياغة الاستراتيجية المناسبة لافتكاح مكانتها داخل المحيط التنافسي.

- كيف تتم الاستفادة من معطيات التكاليف في اتخاذ القرارات الإستراتيجية ؟

يهدف قياس التكلفة في المنظور الإستراتيجي الى استنباط البدائل الإستراتيجية ، وبذلك ينطوي مضمون التكلفة في هذه الحالة على تقديرات للقيمة الإقتصادية للموارد المنتظر استنفادها في ظل كل من البدائل الإستراتيجية المتاحة للتوصل إلى الأهداف المبيّنة .

— ما هي المظاهر التطبيقية المتعلقة بتنفيذ الإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكاليف ؟

يمكن الكشف عن تلك المظاهر من خلال عرض تجارب لمؤسسات أجنبية تعاملت بحكمة مع محيطها التنافسي باستعمال الإستراتيجية التي تعظم القيمة للزبون مع ضغط التكاليف أي السعي للتوغل في السوق باحترام القيد " تكلفة \ قيمة " .

— ما هو التقييم الذي يمكن إبدائه حول واقع التكاليف في مؤسسات القطاع الصناعي في الجزائر ؟

يمكن الخروج بآراء ومواقف حول واقع التكلفة في مؤسسات القطاع الصناعي من خلال دراسة تطور تلك المؤسسات مع التركيز على الجوانب الأساسية المرتبطة بعنصر التكلفة وتقييم العوامل المؤثرة على مستوى التكاليف وانعكاسها على تكلفة المنتجات ومدى الوعي بتوظيف الجوانب التكاليفية في استراتيجية المؤسسة.

## فرضيات الدراسة

إن الإجابة على الأسئلة المطروحة في إشكالية الدراسة تعتمد أساسا على عدة فرضيات تجسد قناعة الباحث حول دراسته وتفسيره لمتحول التكلفة كمرتكز أساسي لتقييم دوره في توجيه استراتيجية المؤسسة وتحسين مستوى أدائها .

الفرضية الأولى:

– إن التطويع الملائم للتركيبية التكاليفية يرتبط بتقديم أعظم قيمة في منظور الزبائن .

الفرضية الثانية :

يسمح تطبيق الطرق الحديثة للتكاليف بإكساب المؤسسة الإقتصادية سبقا تنافسيا مقارنة بالمؤسسات المنافسة.

الفرضية الثالثة

– تشكل الديناميكية التكاليفية متحولا أساسيا في انتقاء الإستراتيجيات المناسبة لخصائص السوق والمحيط التنافسي.

الفرضية الرابعة

– يعود ارتفاع تكاليف إنتاج المنتجات في مؤسسات القطاع الصناعي الجزائري إلى مجموعة من العوامل الداخلية للمؤسسة والعوامل الخارجية المرتبطة بمحيطها وعدم التعامل بجدية مع عامل التكاليف.

الفرضية الخامسة:

– إن عدم استئثار المشاريع بالدراسة المعمقة يساهم بدرجة كبيرة في تأخر إنجازها مما ينعكس على ارتفاع تكلفة الإستثمار وبالتالي ارتفاع تكلفة المنتجات.

**أهداف الدراسة**

تتلخص الأهداف التي نأمل في تحقيقها من هذه الدراسة فيما يلي :

– نمذجة الطرق التكاليفية بغرض تيسير عملية تطبيقها في المؤسسة الإقتصادية واعتمادها كأدوات لترشيد استخدام الموارد وتخصيصها بما يخدم استراتيجية المؤسسة.

– تحديد وتحليل أهم الأساليب الإستراتيجية للتكاليف وتبيان مجال وظروف تطبيقها على النحو الذي يكسب المؤسسة سبقا تنافسيا.

– بلورة أهم النظريات التي تبرز مكانة الديناميكية التكاليفية كبعد أساسي لصياغة وتطبيق العديد من الإستراتيجيات.

– إعطاء صورة عن جانب التكاليف في المؤسسات الصناعية وعرض أنظمة وطرق معالجة التكاليف وكيفية استغلال البيانات التكاليفية في توجيه الإستراتيجية .

– تقديم نماذج تطبيقية لبعض الإستراتيجيات التكاليفية الناجحة لمؤسسات اقتصادية

**منهج الدراسة**

من شروط نجاح الدراسة هو ضرورة تحديد المنهج الذي ينبغي للباحث الإعتماد عليه في دراسته للموضوع قيد البحث، وقد ارتأى الباحث تنويع المناهج لأن هذه الأخيرة تتكامل فيما بينها، وقد هيمن على هذه الدراسة منهجين أساسيين وهما :

المنهج الوصفي :

حيث يعتمد الباحث كطريقة علمية منظمة تعتمد على توصيف الظاهرة وتحديد خصائصها بغية معرفة حيويتها ومكوناتها ، وهذا ما يمكننا من معرفة إلى ما ستؤول إليه تلك الظاهرة. وقد حاولنا استخدام معلومات كمية لوصف بعض مكونات الظاهرة ، بغرض استخلاص الميكانيزمات التي تحكمها.

المنهج الإستنباطي :

ويقوم على دراسة الظاهرة ككل ثم تحديد متحولاتها الأساسية ودراسة العلاقة بين المتحولات ، ويعتمد على عرض الظاهرة ككل وتكميم المعلومات وتحديد العلاقة بين متغيراتها ، ثم استخلاص العلاقات التي تحكم متغيرات الظاهرة .

**تحديد المفاهيم الأساسية**

يكتسي تحديد المفاهيم الأساسية أهمية بالغة للمحافظة على استقرار المعاني وعدم تداخلها ، وقد ارتكزت هذه الأطروحة على إدراج المفاهيم التكاليفية التالية :

– اقتصاديات الحجم : وتعني انخفاض تكلفة الوحدة المنتجة بارتفاع حجم نشاط المؤسسة ، ولا تنشأ اقتصاديات الحجم من انخفاض نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة فقط بل تعود لعوامل أخرى مرتبطة بتحسين السيورورات وتحسن الإنتاجية والأساليب التنظيمية ونظم المعلومات والتكامل الإداري.

– أثر التجربة : وهو انخفاض التكاليف المرتبطة بتكرار الأنشطة وتراكم التجارب والمعارف.

– تكلفة الصفقات : وتشمل سعر اقتناء السلعة من السوق وتكلفة البحث عن الموردين وتكلفة النزاعات وتحرير العقود والتفاوض هذا فضلا عن تكاليف غير ملموسة مرتبطة بتسريب المورد للأسرار التكنولوجية للمؤسسة ، أو ممارسته لضغوطات على المؤسسة.

– سعر التحويل : ويقصد به سعر السلعة أو الخدمة التي يقدمها قسم إلى قسم آخر داخل المؤسسة ، ويعتبر هذا سعر مصدر نزاع بين الأقسام في حالة احتسابه على النحو الذي يقلل من قيمة القسم المقدم للسلعة أو الخدمة أو عند تحميل تكاليف إضافية للقسم المستقبل للخدمة . ويقدر سعر التحويل اعتمادا على عدة مرجعيات من بينها سعر السوق ، وبالتالي فهو يعتبر من بين العوامل المتسببة في إعادة هيكلة المؤسسة.

– تكلفة التعقيد : وهي التكاليف الناشئة عن الاختلالات الوظيفية المرتبطة بكبر حجم المؤسسة، وترتبط هذه الاختلالات بالنزاعات الناشئة عن أسعار التحويل والنزاعات الناشئة من تنوع المنتجات ومسالك التوزيع والنزاعات التنظيمية بين الأقسام والإدارات .

– التكلفة غير المسترجعة : وهي تكلفة الإستثمارات التي لا يمكن استرجاعها في حالة التخلي عن النشاط والتراجع عن المشروع ، وتشكل هذه التكاليف حواجز دخول بالنسبة للمؤسسات الجديدة التي ترغب في الولوج إلى السوق لمنافسة

الشركات القائمة فيه. وتقف هذه التكاليف سدا أمام المؤسسات الجديدة نظرا لخوفها من المخاطرة بأموال لا يمكن استرجاعها في حالة الفشل وتوقيف النشاط.

– اقتصاديات توسيع مجال النشاط : وتتمثل في الوفرة في التكاليف الناجمة عن الإستخدام الأقصى للتجهيزات من خلال تنويع المنتجات والولوج لأسواق جغرافية جديدة والتجزئة الإستراتيجية.

– التحسين المستمر للتكاليف Kaizen costing : هو سيرورة تنصب على التحسين الملموس يتم تنفيذها خلال فترة زمنية قصيرة بواسطة فرقة متعددة الإختصاصات تراعي مجموعة من الشروط وهي المطابقة والتوقع والقياس وحشد ذكاء الأفراد من أجل التفوق والتميز.

– معايير أفضل الأداء " LE BENCHMARKING " :إن معايير أفضل الأداء عبارة عن منهجية تتمثل في البحث الدائم عن أفضل الممارسات وتبنيها وتكييفها مع نشاط المؤسسة لتطبيقها بغرض تحقيق الإمتياز ، وتنقسم معايير أفضل الأداء إلى معايير داخلية والتي يتم البحث عنها داخل المؤسسة ، أما المعايير الخارجية.أما معايير أفضل الأداء الخارجية فتنشأ من مقارنة منتجات المؤسسة وخدماتها وسيروراتها مع مختلف المنافسين المباشرين.

## الفصل الأول

### المرتكزات الأساسية لمحاسبة التكاليف

#### تمهيد

تشمل المرتكزات الأساسية لنظام التكاليف نشأة محاسبة التكاليف وما اشتملت عليه من محاولات جادة متوالية أقدم عليها العديد من الدارسين والباحثين ، سعياً وراء ترشيد استخدام موارد المؤسسة ، وتوظيفها في المواطن التي تحفظ الإستمرار والنمو ، والصمود أمام الضغوطات المتزايدة للمنافسة. وقد تبلورت تلك المحاولات في صياغة نظام شامل للتكاليف يغطي كافة أوجه الأنشطة الممارسة ، ويبرز كيفية سريان الأعباء ضمن شبكة معقدة لتتبلور في صورة تكلفة مفصلة حسب الوظائف أو المنتجات أو المقاطع السوقية. ولا شك أن هذا النظام المتكامل سيشكل لبنة أساسية لاتخاذ القرارات التي تقود استراتيجية المؤسسة نحو الأهداف المبيتة .

ويشكل أسلوب التكاليف المعيارية وتحليل الإنحرافات أدوات أساسية لضبط الأفعال واحترام المعايير المخططة لكي تمارس النشاطات والعمليات بوعي وصرامة دون الإنحراف عن المسارات المحددة المؤدية لتحقيق الغايات. وتعتبر عملية حساب الإنحرافات التكاليفية أداة تصحيحية تواكب السيرورات وتوجه الأفعال وتشكل نظاماً للمعلومات يساعد على تحقيق رقابة فعالة ومنتظمة. تلك هي الجوانب التي يشملها هذا الفصل ضمن ثلاثة محاور وهي : تطور محاسبة التكاليف ونظام التكلفة الكاملة والتكاليف المعيارية وحساب الإنحرافات.

## المبحث الأول

### تطور محاسبة التكاليف ودورها في توجيه إستراتيجية المؤسسة

يفتح هذا المبحث نافذة على تاريخ ودوافع نشأة محاسبة التكاليف في المجال الصناعي، والإهتمام الذي حظيت به لدى الكثير من الدارسين والمهندسين ورواد المحاسبة في عالم الأعمال.

#### 1.1.1 . نبذة تاريخية

يتفق كثير من الباحثين أن الإهتمام بمعلومات التكاليف قد واكب قيام الثورة الصناعية وهذا بالرغم من وجود ممارسات معزولة في هذا المجال قبل ذلك. ويرى نيكيتان<sup>(1)</sup> Nikitin أن الثورة الصناعية لم تكن شرطا كافيا للإهتمام ببيانات التكاليف وسلوكها بل يضاف عامل أساسي آخر وهو بروز ضغوطات المنافسة. وبما أن المؤسسات تنفذ العديد من الإستراتيجيات لمواجهة المنافسة وضغوطات السوق، فإن ذلك جعل نشوء العلاقة بين استراتيجية المنافسة ومحاسبة التكاليف أمرا مبكرا. ويعتبر جوزيا وادود Josiah Wedgwood<sup>(2)</sup> نموذجا مثاليا في هذا المجال ، فهو مؤسس المشغل الإنجليزي للبلاط والذي منذ 1772 ، وخلال دورة الكساد ، قام بتصميم نظام محاسبي يساعده على توفير المعلومات حول تكلفة كل منتج على حدة، ويكشف عن وضعية الخزينة وهو ما مكنه من تحسين حساب التكاليف والحساب الكمي للوفورات المرتبطة بإنتاج سلسلة طويلة ، وقد استخلص تقديرات حول اقتصاديات الحجم مع تحديد سياسة الأجور. لقد أحس بأن الفترة كانت مناسبة للتوسع من خلال طرح منتج يتميز بالجودة وبأسعار تنافسية ، وكان طموحه يدفعه ليصبح الصناعي الأساسي الذي يبيع منتجاته بأسعار تقل عن أسعار المنافسين وبجودة أفضل ومن أجل ذلك صمم تنظيما رشيدا يركز على محاسبة دقيقة.

وحسب تشارش<sup>(3)</sup> church فإن مسألة الإهتمام بالتكاليف لم تطرح نفسها إلا في فترة متأخرة لدى الصناعيين والمهندسين .... ، فالمدرسة القديمة كان لها الحظ في التمكن من الإكتفاء بإلقاء نظرة على دفتر حساب البنك لتطمئن بأن الأمور تسير على ما يرام . فالمنافسة المتزايدة وانخفاض هوامش الربح هي العوامل التي دفعت الصناعيين لفحص تكاليف المنتجات .

ويبدو أن أكبر عدد من الأنظمة الرائدة قد وجدت في بريطانيا، فالمصنع الإنجليزي لغزل القطن شارلطن ميلز Charlton Mills كان يتوفر منذ 1810 على نصوص دقيقة ومحصنة تمس جوانب التكاليف مثل التنازلات والتحويلات الداخلية والتكلفة النمطية ومراكز الربح بالإضافة إلى شمولها على نظام محاسبي متكامل<sup>(4)</sup>.

(1) Nikitin ,M.La naissance de la comptabilité industrielle en France , Université de Paris-Dauphine,1992,p211

(2)H. Bouquin; Comptabilité de gestion; Economica. Paris 2000.p27

(3)Ibid ;p28

(4)Well. J; The Accounting Historical Journal. Fall 1977.p 47-61

وفي هذا السياق ، فإن قطاع النسيج خلف آثارا جد قديمة ، حيث أن الوثائق المحاسبية محفوظة في جامعة هارفارد ، ويمكن كذلك الإستناد إلى كل من قارنر Garner فلامنيك Vlaemnick 1956 عند ذكرهما لمناجم النحاس والفضة في النمسا 1570 وكذا بالنسبة للتنظيم المحاسبي المحكم الذي صممه كورنليوس Conelus أحد شركاء مالك المطابع الفرنسي كريستوف بلانتان Christophe Plantin حيث سمح له هذا النظام بتتبع تشكل تكلفة الكتب التي يطبعها<sup>(5)</sup>.

ويمكن القول أن محاسبة التكاليف قد بدأت تتجسد بظهور عدة موثيق تنصب على حساب التكاليف ، وقد ظهر أول دليل في بريطانيا سنة 1885 ، وصادف ذلك قيام الملازم الأول مالكام Melcafe في الولايات المتحدة بعرض نظامه لحساب التكاليف سنة 1886 للشركة الأمريكية للهندسة الميكانيكية. ويعود أول مرجع فرنسي لحساب التكاليف إلى 1892 لمؤلفه باري Barré. هذا ، وقد كان للمهندسين العسكريين دور كبير في نشأة أنظمة التكاليف ، مثل أعمال مالكام Melcafe ووترفلت Watervliet وكذا النقيب لي Lee في سبرينجفيلد Springfield وفيما بعد المقدم ريماليو Rimaillho في مؤسسات المدفعية<sup>(6)</sup>.

لقد أبرز التيار التايلوري جيلا جديدا من المحاسبين الصناعيين في الدول الأنجلوسكسونية ، إذ أن هذا الجيل كان في عجلة من أمره لكسب الإعراف من المحاسبين الماليين والذي سعى لتطوير مذهب يكسبهم الشرعية في نظر المهندسين. فقد كون هذا الجيل عدة جمعيات مهنية ، منها الجمعية الوطنية لحساب التكاليف IMA في 1919 وتتوفر بريطانيا على جمعية مماثلة CIMA المؤسسة منذ 1919 وكذلك شركة المحاسبة الإدارية في كندا MAC<sup>(7)</sup>.

فالتنظيم العلمي للعمل بقيادة فريديريك تايلور قد وضع محاسبة التكاليف في مركز الترتيبات والتدابير التي تسمح للإدارة بقيادة المؤسسة، وهكذا أفضت شيئا فشيئا إلى بناء حقيقي لتنظيم علمي للإدارة والذي ساهم فيه الأمريكي تشارش Alexander H. Church 1901 عندما أدمج النفقات العامة في المعالجة المحاسبية من خلال نظام تقديري للتكاليف مع إبراز تكلفة نقص النشاط<sup>(8)</sup>. فضلا عن ذلك ، فإن هذا التيار قد بين أن المحاسبة ليست وسيلة لحساب أسعار التكلفة فقط بل إنها تفيد في ممارسة الإدارة عن بعد والحصول على المعلومات في الوقت الملائم.

---

(5) Well .J. Ibid p47-61 (4)

(6) H.Bouquin; op cit.p27

(7) C.B.Thomson. Le système Taylorien; PARIS;Payot 1922; p156-126

(8) Ibid ;p138

إن تزايد حجم المؤسسات وتنوع منتجاتها ، وتباعد وحداتها وتعقدتها جعل من الضروري تفويض المسؤوليات ، وأصبح التحكم في أداء الأفراد الذين أوكلت لهم المسؤوليات شرط أساسي للتحكم في التكاليف ، وبالتالي أصبحت محاسبة التكاليف أداة للتسيير عن بعد. فالمحاسبة لم تعد فقط أداة لحساب تكلفة المنتجات بل إنها اتجهت نحو تقييم مراكز المسؤولية الذي يعتبر وحدة قاعدية في النظام الذي صممه الفريد سلون Alfred Sloan في جنيرال موتورز GM والذي اتبعته عدة مؤسسات فيما بعد<sup>(9)</sup>. ويقوم هذا النظام على تفويض محدود لمسؤولية اتخاذ القرار مرتبطة بما يسمى حاليا " عقد تسيير" ، الذي يلتزم المكلف وفقه ببلوغ أهداف محددة معتمدا على أدوات ووسائل خاصة. وحسب هنري جانت<sup>(10)</sup> "فإن تحليل التكاليف يجب أن يأخذ في الإعتبار مسؤولية الإدارة عن التدابير التي ينبغي اتخاذها للإقتراب من المثلية والأسباب التي جعلتها تبتعد عنها، [...] بالإضافة إلى المقارنة المستمرة بين ما تم فعله وما كان يجب أن يفعل" ، فالتكلفة ليست لها قيمة إلا بالمقارنة ، والمقارنة لا قيمة لها إلا بالنسبة للمعايير التي حددها المهندسون . ونجد نفس الفكرة في فرنسا لدى أحد تلامذة تايلور : " إن حساب سعر التكلفة [...] أصبح فرعا من علوم إدارة الأعمال يختلف تماما عن المحاسبة التجارية المعتادة ".<sup>(11)</sup>

وهكذا يتضح جليا أن هذه الإنشغالات تظل أساسية بالنسبة للمدراء ، إذ تعتبر بيانات التكاليف ضرورية لهم لقياس التنافسية وكذا قيادة أداء المسؤولين الذين يمكن لهم التأثير على التكاليف من خلال تحسين السيرورات ويكون ذلك ضمن أفق طويل المدى وتحقيق موازنة التكاليف للقرارات للإستراتيجية .

وحسب أنطوني<sup>(12)</sup> Anthony فإن مصطلح " محاسبة التسيير" بدلا من محاسبة التكاليف " Management accounting لم يتم اختياره صدفة ، بل وضع للتعبير عن المقاربة التي تبين أن المديرين يستخدمون الأرقام من أجل توجيه سلوك أصحاب القرار وسلوك الأفراد نحو خدمة أهداف المؤسسة وهي تعارض المقاربة التي لا تهتم سوى بالأرقام بطريقة آلية بحيث ينحصر انشغالها فقط في اكتشاف تكلفة المنتجات الصناعية

---

(9) C.T.Horngren, Cost accounting , a managerial emphasis ,Prentice-Hall ,1991 , p 223

( 10) H. Bouquin, op cit p32

(11 ) C.B.Thomson. op cit.p 182-184

(12 )R.N.Anthony, le coût des capitaux propre en comptabilité Harvard-Expansion ;automne.1982;p 229-234

فمحاسبة التكاليف (محاسبة التسيير) يجب أن تكون قادرة على مساعدة المسير ضمن أفق ينطوي على قرارات استراتيجية مثل : طرح منتج جديد ، تحديد سياسة للتسعير، اختيار قنوات التوزيع ، تحديد تشكيلة المنتجات ، اختيار سيرورة الإنتاج ، تصميم المنتجات ، قرار التصنيع الداخلي أو المناولة، الخ . فالتحدي يتمثل في تحقيق المثلية للمنتجات أو الخدمات التي تعرضها المؤسسة بحيث ترتبط التكاليف التي تتحملها مع قيمة المنتجات التي تقدم للزبون ، أي التحكم في الزوج (تكلفة/ قيمة)<sup>(13)</sup> . ضمن هذا السياق ، من المهم تحديد مجموع التكاليف التي ولدتها المنتجات والنشاطات بصورة مباشرة أو غير مباشرة ، ثم الكشف عن العوامل التي تحدها. فمن الضروري توفير المعلومات والبيانات التي تحدد التكلفة الكاملة للمنتجات . إن العديد من المؤلفين أمثال <sup>(14)</sup> جونسون Johnson بيدرسون pederson ميفالاك Mevellec قد بينوا أن فشل العديد من الحملات الهادفة إلى كبح نمو المصاريف الهيكلية يعود إلى غياب التحديد المسبق للأسباب التي تفرز تلك التكاليف وتفسر تزايدها.

### 2.1.1 . الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف

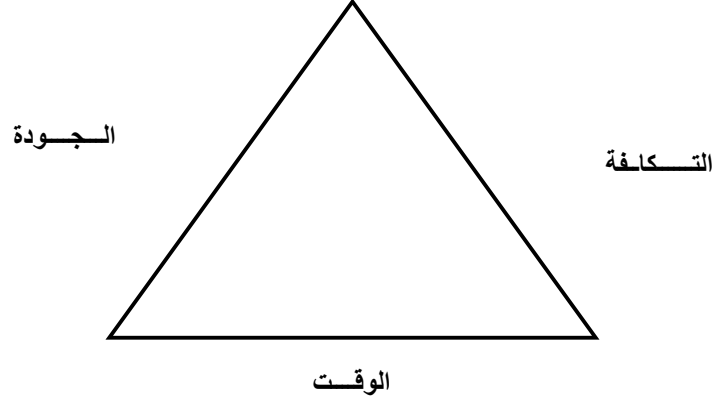
- في بداية القرن العشرين ، حدد الإقتصادي الشهير ج . م . كلارك عشرة وظائف لمحاسبة التكاليف <sup>(15)</sup> وهي :
- المساعدة على تحديد سعر عادل أو ملائم للمنتجات المباعة،
  - المساعدة على تعيين الحدود الدنيا لتخفيض السعر ،
  - تحديد المنتجات المدرة للربح والمنتجات التي تجلب الخسارة ،
  - الرقابة على المخزونات ،
  - تحديد قيمة المخزون ،
  - اختبار نجاعة مختلف السيرورات
  - اختبار نجاعة مختلف الأقسام ،
  - اكتشاف الضياع والتبذير ،
  - فصل تكاليف تدني النشاط عن التكاليف المنتجة،
  - تأمين التناسق مع الحسابات التجارية.

(13)P.Lorino ,L économiste et le manager;enag édition ;1991 ;p 232

(14) V.GIARD .Evolutin économique et prise de décision en gestion de production document IAE;Lyon ; mars 1987;p27

(15)P.Besson : H.Bouauin: Identité et légitimité de la fonction Contrôle de gestion Revue

### شكل (1.1.1): المثلث الإستراتيجي



المصدر: S.Ansari, Strategy and Management Accounting

California State University Northridge, 1995 , p 9

أما التكلفة فتتضمن الموارد التي استخدمها المنتج وأقسامه الداعمة مثل التموين والإنتاج ، وبالتالي فإن تكلفة الإنتاج تشمل مختلف أجزاء سلسلة القيمة بداية من التموين إلى ما بعد خدمات البيع ونفقات إتاحة السلعة للزبون ومصاريف استرجاعها وكل ما من شأنه أن يخلق قيمة للزبون<sup>(22)</sup> . وتندرج ضمن التكلفة من جهة أخرى الموارد التي ينفقها الزبون ، وتكلفة المحافظة على السلعة وتجهيتها وهذا ما يسمى " بتكلفة التملك".

ويقصد بالوقت ضرورة توفير المنتجات الحالية في الوقت الذي يكون الزبون في حاجة إليها ، ويعني الوقت أيضا ضرورة تطوير المنتجات لتضاف لها سمات جديدة أو تكنولوجيا إبداعية وتقديمها إلى الأسواق في أقصر مدة ممكنة<sup>(23)</sup> . ويشمل الوقت أيضا المدة اللازمة لتنفيذ دورة من النشاطات انطلاقا من البدء في الإنتاج إلى غاية الإنهاء.

ولكي تكتسب محاسبة التكاليف قيمة استراتيجية ، فينبغي أن تزود الإدارة بالمعلومات المرتبطة بتحقيق الأهداف الإستراتيجية الثلاثة المتمثلة في الجودة والتكلفة والوقت ، حيث أن تلك المعلومات ستساعد على :

(22 ) J.Clark ,op cit p 75

(23 ) S. Ansari, op cit , p 22

- ربط الأعمال اليومية للمدير بالأهداف الإستراتيجية للمنظمة،

- تمكين المسير من بلوغ الفعالية الشاملة على مستوى كامل نشاطات المشروع مع الأخذ في الإعتبار تأثير سلوك مختلف الأطراف من زبائن ومومنين وبائعين ومسترجعين،

- أن تستوعب منظورا طويلا للأجل يناسب المنظمات الإستراتيجية،

فمعلومات محاسبة التكاليف تساعد المدير على تحقيق أهداف الجودة من خلال القياسات والتقارير حول الموارد المستعملة لتجنب الحصول على منتجات رديئة، وتقدم معلومات حول تكلفة إصلاح المنتجات المعيبة وفرص البيع الضائعة بسبب رداءة المنتج والإحتياجات من الإستثمارات الجديدة لتحسين الجودة ، وتحدد ما إذا كان الإنفاق على تحسين الجودة سيجلب أرباحا مادية ملموسة .ومن بين تلك المعلومات نجد<sup>(24)</sup> :

- التقارير الخاصة بالموارد المستهلكة في إعداد المنتجات خلال فترة معينة ،

- تكاليف إعادة إصلاح المنتجات المعيبة ،

- تقارير حول قياس حجم الموارد التي استهلكتها النشاطات المنجزة خلال دورة معينة ،

- تحليل العوامل المسببة للتكاليف التي تكبدتها المنظمة،

- تحليل ربحية المنتجات ،

- دراسة المومنين من حيث وزنهم في هيكل تكلفة المنتج ومقارنة ذلك بهيكل تكلفة المنافسين .

ومن حيث عامل الوقت ، فإن محاسبة التكاليف تقدم المعلومات الآتية :

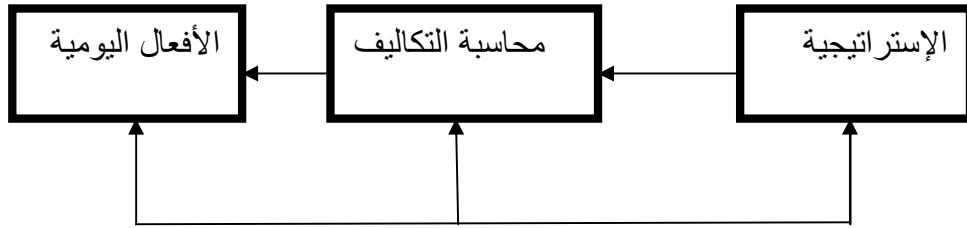
- تقارير حول الأرباح والمبيعات الضائعة بسبب التأخر في طرح المنتجات ،

- تكاليف التأخر في تسليم المنتجات ،

- أجل الإستجابة لشحن طلبيات الزبائن ،

ويبين الشكل (2.1.1) تدفق المعلومات والعلاقة التفاعلية بين المنظمة الإستراتيجية ومحاسبة التكاليف.

## شكل(2.1.1): دور محاسبة التكاليف في تفعيل الإستراتيجية



R.S.Kaplan, Translating strategy into action ,Harvard Business School Press ,Tr  
fr Le tableau prospectif , ed d organisation 1996.p145-149

المصدر:

إن المشاريع الموسعة تدرج البيانات المستقاة من الموردين ووكلاء البيع والزبائن ،وتوظف تلك المعلومات في دراسة سلسلة القيمة باعتبارها الأساس المرجعي لتطوير استخدام الموارد ضمن أبعاد الجودة والتكلفة والقيمة (25).

ويجسد الشكل (3.1.1) الأنشطة النموذجية للمشاريع الموسعة ، وما يمكن أن نستخلصه من معلومات تكاليفية تستقى من أنظمة التكاليف الخاصة بتلك المشاريع ، وتدور تلك المعلومات حول العناصر التالية :

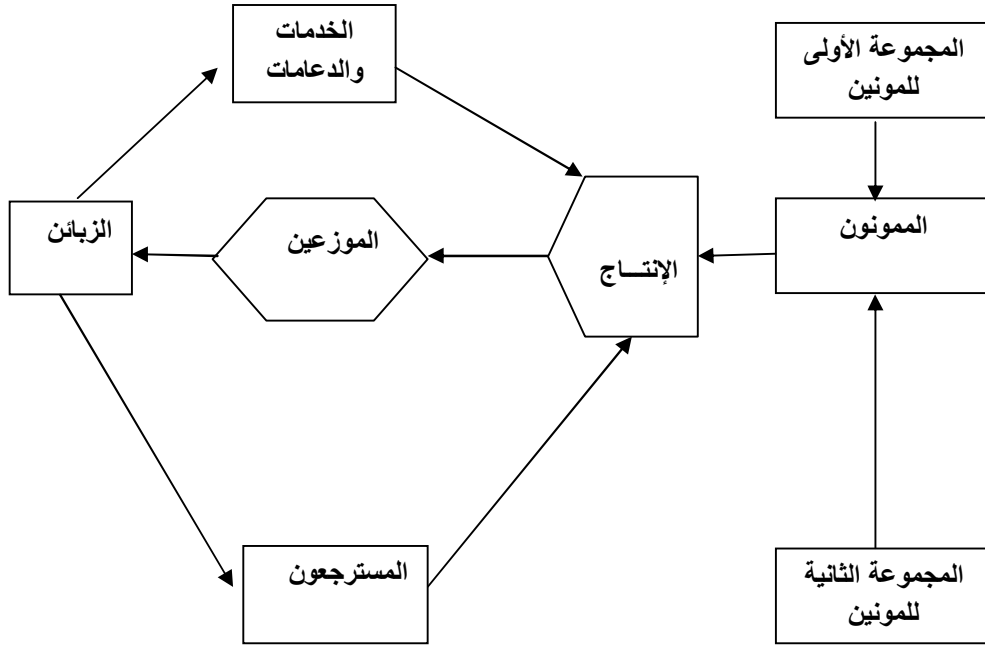
– نسبة توزيع تكاليف التوزيع بين الأجزاء ( الوظائف ) الخارجية و الأجزاء (الوظائف) الداخلية،

– أثر العمليات الإنتاجية والإدارية على تكلفة التمويل وعلى الهوامش ،

(25) P. Bercos , C.Mendoza, Le management de la performance, Ed comptables.

Malsherbes,1994,p 29-31

### شكل (3.1.1) : سلسلة القيمة للمشاريع الموسعة



P.R. Richardson , cost containment :The ultimate advantage ,  
new York, The free press 1988 .

المصدر:

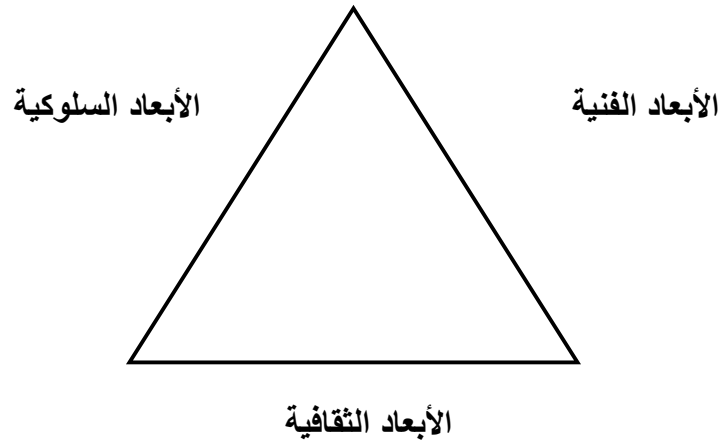
- تكلفة التسويق والخدمات الداعمة للتوزيع ،
- البيانات التي يمتلكها وكلاء البيع حول إدراك الزبائن لجودة المنتج ،
- تكلفة الإسترجاع والمحافظة على البيئة .
- الكشف عن القرارات التي تقلص التكاليف القصيرة ولكنها تؤثر على المكاسب في المدى الطويل ،مثلا يؤدي استعمال معدات منخفضة الثمن أو خطيرة إلى توفير أموال في المدى القصير ولكنها تفرز على المدى الطويل تكاليف ضخمة أو تنتج سلعا رديئة(26) ،

- توفير المعلومات التي تجسد اثر القرارات طويلة المدى ، وكمثال على ذلك قياس تكلفة دورة حياة المنتج أو تكلفة امتلاك المنتج خلال مدة حياته. ومن أجل الترغيب في امتلاك منتجاتها واختيار مورديها ، فإن المشروع يحتاج إلى الأخذ في الإعتبار ما سيتعلق بالمنتج من عمليات إصلاح وصيانة منذ بداية اقتناء المنتج .

### 5.1.1. مواصفات النظام المتكامل لمحاسبة التكاليف

يرتكز النظام المتكامل لمحاسبة التكاليف على مراعاة ثلاثة أبعاد أساسية وهي : الأبعاد الفنية ، الأبعاد السلوكية ، الأبعاد الثقافية، حيث تمارس المعلومات التكاليفية تأثيرا على تلك الأبعاد لتوجيهها نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

#### شكل ( 4.1.1 ) : أبعاد النظام المتكامل لمحاسبة التكاليف



S.Ansari, op cit , p 27

المصدر:

### 1.5.1.1 . التأثير على الأبعاد الفنية

ينصب هذا المعيار على القياسات المرتبطة بالجودة المرغوبة وتتسم القياسات الجيدة بخاصيتين فئيتين : العلاقة باتخاذ القرارات وفهم العمليات<sup>(27)</sup>.

أ - العلاقة باتخاذ القرارات : تكون لعملية القياس تأثير على القرارات إذا كانت المعلومة تقدم تغييرا . فضلا عن ذلك ، فإن ذلك التغيير يحسن الربح الناجم عن ذلك القرار، وفي حالة تجاهل المعلومات الإدارية أو عدم أخذ المعلومة في الإعتبار في القرارات الإدارية ، سيجعل القرارات غير ملائمة .

تقليديًا ، فإن محاسبة التكاليف أسست على مبدأ " محاسبة المسؤولية" أي أنها تركز على قياس النتائج وترتبط تلك النتائج بالمسؤول أو الوحدات التنظيمية. أما حاليًا فإن المديرين يدركون أنّ النتائج ترتبط بكيفية تنظيم السيرورات ، فسيرورة العمل عبارة عن ارتباط مجموعة المهام القائمة على إنتاج السلع والخدمات.

فعبّر الوحدات التنظيمية ، تبين أن نظام محاسبة المسؤولية يقيس النتائج حسب الأقسام ( عموديا) ، وبالتالي فهو لا يقدم المعلومات التي تخدم إدارة السيرورات وهذا نظرا لأن الأعمال بطبيعتها تتدفق أفقيا داخل السيرورة، وعليه فنحن في حاجة إلى محاسبة ذات التوجه حسب السيرورات ، تساعد الإدارة على رفع درجة الكفاءة من خلال ما يلي (28) :

– فهم أسباب العلاقات ، بمعنى المساعدة على فهم مسببات التكاليف أو سبب وجود طاقات غير منتجة أو خاملة.  
– المساعدة على إعادة تصميم السيرورات من خلال الكشف عن عدم تواقف المهام أو تعيين النشاطات الفائضة التي لا تخدم متطلبات الزبائن أو المتميزة باختلال وظيفي.

– فهم العلاقات بين مختلف أجزاء سلسلة القيمة : فمثلا يمكن أن توفر محاسبة التسيير معلومات عن أثر أفعال الموردين أو البائعين على ما يمكن أن يدفعه المستهلك الأخير مقابل حصوله على المنتج .

– عزل السيرورات المسببة للإختناق سواء تلك السيرورات المتواجدة داخل أو خارج المؤسسة، مثلا يمكن الكشف عن مكونات السيرورة ( مكونات من المعدات أو الأفراد ) التي تقيد إنتاجية النظام وأثر ذلك على تدمير واستياء الزبائن.

### 2.5.1.1. التأثير على الأبعاد السلوكية

أظهرت العديد من الدراسات أن هناك عوامل سببية يمكن أن تتغير بواسطة قياسات محاسبة التكاليف والتي يكون لها انعكاسا على توجيه سلوكيات الأفراد في المنظمة(29).

(28) P.Lorino; op cit ; p285

(29) C.Bernard .Achieving Management Consensus Value -Creating Strategy,

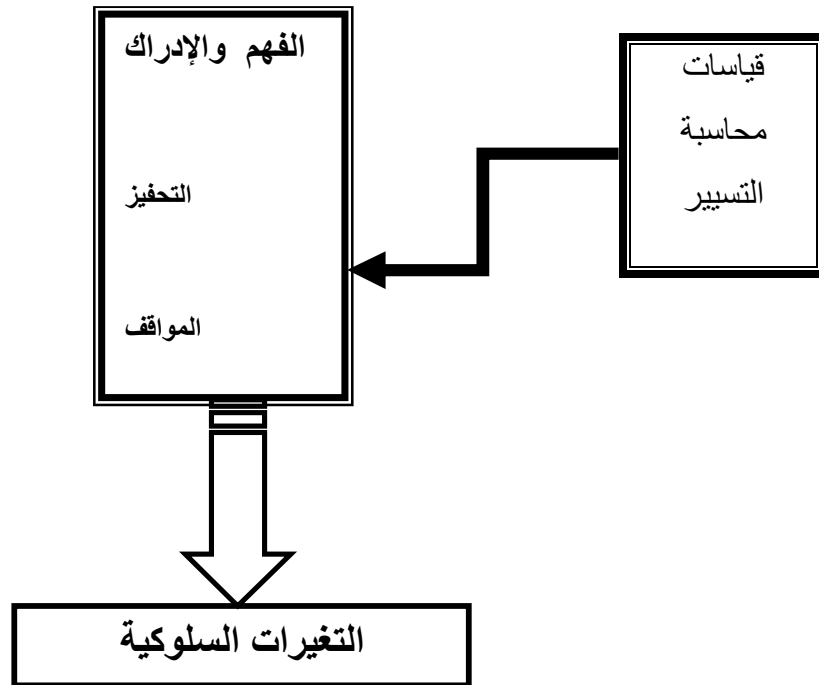
Planning review , vol 28 ,n° 4 ;1973. P 133

فهناك العديد من المؤشرات التي تساهم في تنمية المعارف والإدراك وتؤدي إلى إزالة الغشاوة عن بعض الظواهر لتصبح أكثر وضوحاً . وتحدد القياسات وزن القرارات الكبرى من أجل تحديد عناصر التكاليف المرتبطة بتلك القرارات . ويسمح قياس بعض المؤشرات بتحديد نماذج السلوكيات المرجوة لكي يستجيب الأفراد لتلك القياسات بتعديل سلوكياتهم الحالية. فقياس نسبة التسليمات التي نفذت مع احترام الآجال سيحفز وكلاء الشراء على انتقاء المومنين الذين لهم سجل جيد مع الشركة .

إن القياسات لا سيما التقييمية منها تتميز بميل نحو التأثير على تغيير المواقف ومستوى الطموحات . فنجد أن الوقت المعياري لتنفيذ مهمة معينة يؤدي إلى إنشاء هدف مرجعي يفترض العامل أن ينجزه ببذل جهد معقول، وعند النجاح في ذلك ، فإن هذا قد يؤدي به إلى مراجعة مستوى طموحاته لتحقيق نتائج أفضل في الفترات المقبلة .

ونعتقد أن مؤشرات التكاليف الموضوعية تغلق المجال أمام الأفراد الذين ينسبون الفشل لعوامل المحيط الخارجة عن نطاق إرادتهم في حين ينسبون النجاحات لكفاءاتهم وأفعالهم. ويظهر الشكل الآتي كيفية تأثير محاسبة التكاليف على سلوكيات أفراد المنظمة من خلال التأثير على عدة متغيرات بسيكو - اجتماعية

### شكل (5.1.1) المتغيرات البسيكو - سوسولوجية الخاضعة للتأثير



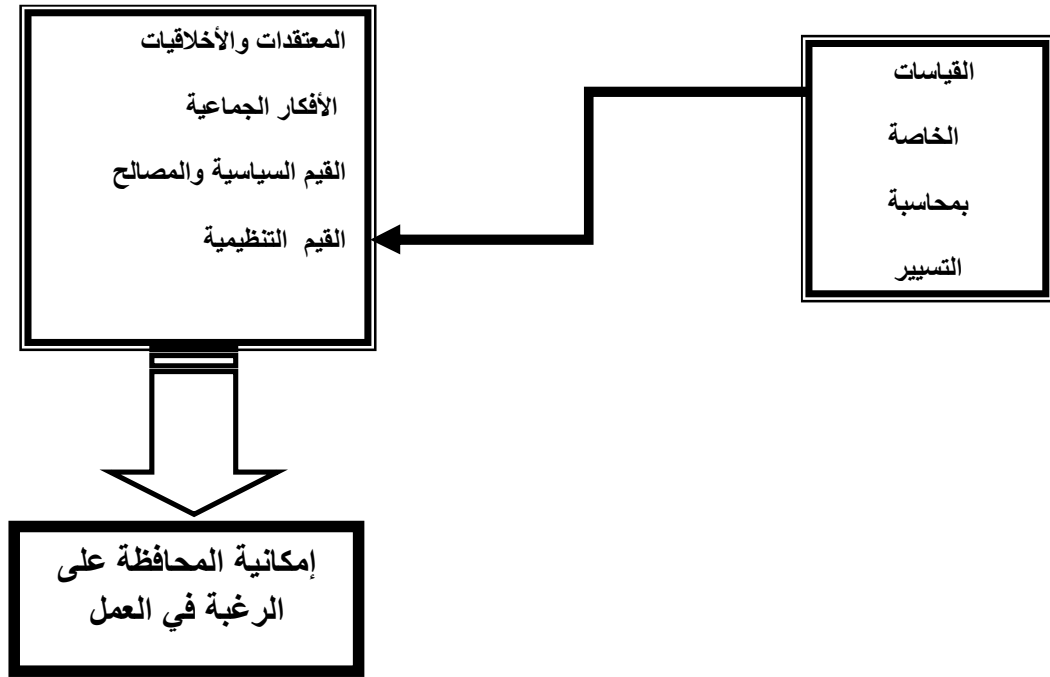
المصدر : من إعداد الباحث

### 3.5.1.1. التأثير على الأبعاد الثقافية

إن طرق حساب التكاليف تنصب على قياسات تعكس القناعات والمعتقدات والقيم الثقافية لأعضاء التنظيم ، فهذا الإعتقاد الجماعي يقود سلوك الجماعة . وهكذا ، فإن السلوكيات الناتجة من الجماعة والمناسبة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية ستتميز بالإستمرارية لأنها غير مفروضة بواسطة التهديد والعقوبات أو الترغيب بالمكافأة بل إن ذلك السلوك ينبع من الإيمان بتلك القيم (30) .

وتستعمل القيم لترجمة معاني القياسات المحاسبية ، فإذا كانت تلك القياسات تتماشى مع المعتقدات والقيم والرموز الهامة لمجموعة التنظيم ، فإنه من المرجح جدا أن تتقبل المجموعة تلك القياسات وتعتمدها كأساس للعمل .

#### شكل (6.1.1): المتحولات الثقافية الخاضعة للتأثير



المصدر : إعداد الباحث

فمثلا ، عندما يعتقد الفرد في المؤسسة بأن الميزانيات تعكس الجدية وتحميل المسؤولية ، فإنه سيحاول بعزم إنجاز الميزانية المخططة. فالقياسات المحاسبية تعبر عن عدة أبعاد ثقافية أهمها :

– المعتقدات والقيم الأخلاقية : إن المعتقدات والقيم الأخلاقية تؤخذ في الاعتبار لترجمة وتقرير مدى الإهتمام بالأعمال المقررة. وبالتالي فإن القياسات التي تأخذ في الاعتبار القيم الأخلاقية والمعتقدات سيكون من المرجح جدا أن تقدم قاعدة أفضل للعمل مقارنة بالقياسات التي تتعارض مع القيم الأخلاقية.

– أفكار الجماعة : تمثل الأفكار الجماعية الرؤيا المهيمنة على فكر وثقافة جماعة التنظيم؛ فالقياسات التي تتعارض مع فكر الجماعة لا يتم قبولها.

– القيم السياسية : تعتبر القيم السياسية حالة خاصة من القيم الثقافية حيث أنها ترتبط مع القيم التي لها أثر على توزيع الموارد أو مصالح أخرى للمجموعات داخل التنظيم. فمثلا ، نجد أن قياس التكلفة حسب كل طالب جامعي تعبر عن قيمة سياسية لتحقيق الفعالية وهي تؤثر على قيمة الموارد المخصصة للمؤسسة الجامعية. فعندما تتجاوز القياسات القيم السياسية ومصالح مجموعة معينة ، تنشأ المقاومة داخل التنظيم.

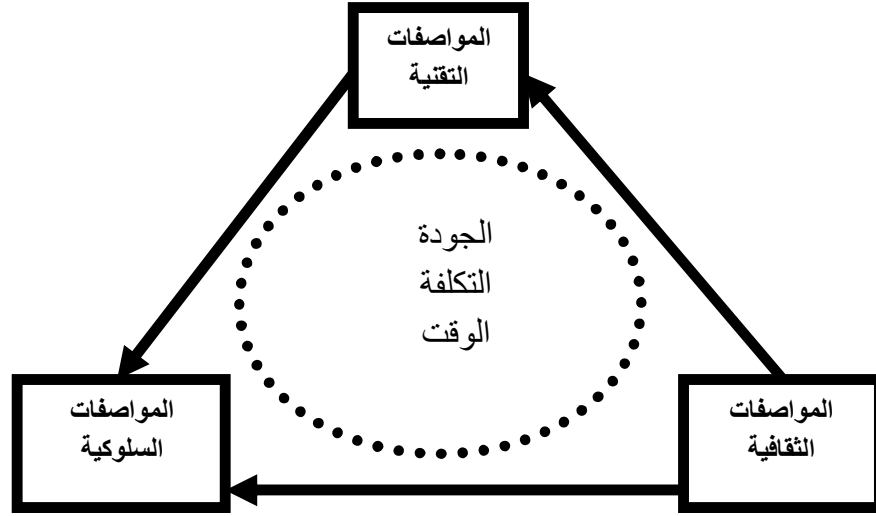
القيم التنظيمية: إن التنظيم الذي تتأسس ثقافته على التقاليد والإستقرار والسلطة الرسمية ، يكون من غير المرجح أن يتقبل القياسات التكاليفية التي تدفع للتغيير وتروج للعمل حسب السيرورات التي لا تحترم تدرج السلطة .

#### 6.1.1 اندماج الأبعاد الإقتصادية والإنسانية في أنظمة التكاليف الإستراتيجية

إن أبعاد الجودة والوقت والتكلفة والأبعاد الثقافية والسلوكية تعمل بشكل مندمج ومتداخل في تحسين الأنظمة التكاليفية. (31)

فأبعاد الجودة والتكلفة والمواصفات التقنية تبرز الجوانب الملموسة الأكثر أهمية في أنظمة التكاليف ، أما الجوانب الإنسانية فهي تجسد الإعتبارات السلوكية والثقافية التي ينبغي مراعاتها للتأثير على السلوكيات واختيار الطرق والقياسات الأكثر نجاعة . ويجسد الشكل (7.1.1) تداخل الإعتبارات الإقتصادية والإنسانية في النظام الإستراتيجي للتكاليف.

شكل ( 7.1.1 ) :تداخل الأبعاد الإقتصادية والإنسانية لمحاسبة التكاليف



المصدر : من إعداد الباحث

عن البيان، فإننا نعتقد أن توظيف طرق حساب التكاليف الحديثة لخدمة الإستراتيجية ، قد جسدت - في العديد من الشركات الرائدة - التقاطع بين متطلبات السوق وما تملكه المؤسسة من موارد بشرية ومادية ومعارف تكنولوجية وقدرات تنظيمية.

## المبحث الثاني

### تصميم نظام معالجة التكاليف

إن نقطة الإنطلاق في تصميم نظام معالجة التكاليف تركز على مراعاة الإطار الإداري المحدد والواضح للمؤسسة ، وأن يكون النظام التكاليفي منفصلا بذاته وغير خاضع للقيود الشكلية والإدارية. وتسمح هذه الإستقلالية بتكليف النظام مع عمليات المشروع وحاجات إدارته ، إذ من غير المعقول صياغة نظام دون تحديد الأهداف المتوخاة منه. ويتطلب تصميم نظام التكاليف ، الإلمام بثلاثة جوانب وهي <sup>(32)</sup> : التنظيم الإداري للمؤسسة المعنية، الإلمام بنوع المعلومات والبيانات التكاليفية التي ينبغي أن تتاح للإدارة ، توفير المعلومات الكافية حول طبيعة النشاط الإنتاجي للمؤسسة .

#### 1.2.1 . التنظيم الإداري للمشروع

يعتبر التنظيم الإداري الجيد أحد المقومات الأساس للتوجيه والتنسيق والرقابة الناجحة في المؤسسة . وغني عن البيان ، فإن الحاجة إلى خطط التنظيم تنشأ مع نمو المؤسسة بحيث يصعب على شخص واحد أن يديره. وبالتالي يكون المخرج هو تفويض المسؤولية لضمان سيرورة التنظيم ، ويعتبر نظام التكاليف هو العماد والمقوم الرئيس لتفويض المسؤولية والإدارة عن بعد. ففي المؤسسات المتوسطة والكبيرة ، فإن شخصا واحد ( مدير ) لا يتوفر على مختلف المهارات المطلوبة والوقت اللازم لتنفيذ جميع النشاطات والإنتاج بالأحجام والأصناف التي تتلاءم وحاجات السوق. ومن هنا ، فإن التنظيم الفعال يركز على تقسيم العمل إلى مجالات متخصصة للتمكن من استغلال المهارات المختلفة بكفاءة.

يتم في التنظيم الإداري تفويض سلطة القرار والأفعال إلى المدراء الذين يمتلكون المعرفة والقدرة على العمل بحكمة. ويعني تفويض السلطة قابلية المحاسبة ، أي أن الشخص المفوض للسلطة يعتبر مسؤولا عن نتائج أعمال الشخص الذي فوضت إليه تلك السلطة . غير أن التفويض لا يعني بأية حال تملصا من المسؤولية ، إذ أن ذلك لا يعفي الإدارة العليا من مسؤولية الإشراف على أعمال المشروع.

---

(32)Adolph Matz and All ,Cost Accounting , Planning and Control ,South, Western Publishing co.

يقسم التنظيم السليم للمشروع ويحلل الأهداف الرئيسية إلى أهداف فرعية ، والأخيرة إلى وظائف وأقسام ، والأقسام إلى عمليات أو أعمال محددة ، ويجب أن يتم ذلك على الوجه الذي يبسر أداء الأعمال بشكل سليم ومخطط ومنسق. ويجب أن يساهم التنظيم في تحقيق أهداف المؤسسة وذلك بتوفير المعلومات الضرورية لتصميم الخطط وتبليغها إلى الأشخاص للتنفيذ . وعند تنفيذ الخطة ، يلزم نقل المعلومات الفعلية إلى المسؤولين لتسهيل عملية التنسيق والرقابة.

ومن الضروري التأكيد على أن كفاءة التنظيم والعمليات تقتضي إزالة الحواجز القائمة بين الأقسام من أجل ضمان عمليات الإتصال والنقاشات التي تلتف حول تنفيذ النشاطات المرتبطة بالسيرورات ، الأمر الذي يحقق المثوية والنجاحة في بلوغ الأهداف ويسمح بالتكيف مع الوضعيات الجديدة المرتبطة بتحويلات المحيط ورغبات الزبائن (33).

إن نوعية البيانات التي يزودها نظام التكاليف تعتمد على تحديد أهداف المؤسسة ووظائفها وعلى تحليل كميات عوامل الإنتاج وتكاليفها في كل وظيفة. فإذا وضع هدف تحقيق إيراد معين للمؤسسة ، فإنه يمكن إعداد الموازنات والمعايير بشكل مسبق للوظائف والكميات وأنواع التكاليف. وعندما تتجمع البيانات الفعلية يتم إجراء تحليل لاحق للكميات والتكاليف الفعلية للوظيفة. وتجرى مقارنات في تقارير رقابية لحصر ظروف العمل غير الملائمة وتمكين المسؤولين من اتخاذ التدابير التصحيحية في الوقت المناسب لتحسين استغلال المواد والعمل والطاقة الإنتاجية في مجالاتهم ؛ فتقارير التكاليف تعتبر ضرورية جدا في الأوضاع التي لا يمكن للإدارة متابعة عملياتها مباشرة.

وينبغي لنظام التكاليف وحساباته أن يطابق التقسيم الإداري للمؤسسة حتى تتمكن من ربط التكاليف بالمجالات والوظائف والنشاطات التي تنفق فيها. وتسمح الخريطة التنظيمية للمؤسسة بتقديم المعلومات عن خطوط السلطة والمسؤولية والعلاقات بين المشرفين ورؤساء الأقسام الذين يقومون بتزويد المحاسب بالمعلومات التفصيلية التي يحتاجها لتصميم النظام المحاسبي ، بالإضافة إلى البيانات التفصيلية الخاصة بالمواد وعناصر التكاليف الأخرى والتي يجب على محاسب التكاليف معالجتها وتجميعها ورفعها في صورة تقارير إلى الأشخاص المسؤولين عنها.

---

(33) William A. Terrill and All , Cost Accounting for Management , Holt , Rinehart and Winston, Inc , New York, 1965. p 299

## 2.2.1 بيانات التكاليف المطلوبة في المؤسسة

تعتمد البيانات الناتجة عن نظام التكاليف على الغرض الذي صمم من أجله ذلك النظام ، ويقوم نظام التكاليف المتكامل في المؤسسة بتوفير البيانات التالية :

– المعلومات التكاليفية المتعلقة بإنتاج الوحدة من المنتج أو الخدمة ، وتستعمل هذه البيانات في تحديد تكلفة البضائع والمنتجات المباعة وحساب الربح وتقييم المخزون.

– يقدم النظام التكاليفي تقارير الإنجاز التي تبرز مستوى الأداء ( درجة النجاح أو الفشل في تنفيذ الأعمال المحددة مقدما ). وتلقي هذه التقارير الضوء على انحرافات البيانات الفعلية عن القيم التقديرية وتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية المناسبة. وتقوم تقارير الإنجاز بقياس درجة الكفاءة في استغلال عوامل الإنتاج في المؤسسة من مواد وعمل و طاقة إنتاجية ، وتساعد على إزالة أوجه الإسراف وضغط مستوى التكاليف.

– هناك تقارير تتضمن البيانات الملائمة للقرارات غير الدورية مثل تسعير المنتجات ، التوسع في الإنتاج أو تقليصه ، تقييم الربحية النسبية للسلع المختلفة أو المناطق الجغرافية أو حسب الأقسام ، تقييم الإقتصاد أو الزيادة في التكلفة في حالة إعادة تصميم منتج أو تعديله أو تجديده<sup>(34)</sup> ، تقدير تكاليف نقص الجودة ، حساب التكاليف المنصبة على تعديل طرق الإنتاج، الخ...

## 3.2.1 . طبيعة نشاط المشروع

يجب أن يصمم نظام التكاليف لكي يلائم نشاطات المشروع وتنظيمه ، وتعتبر تلك النشاطات العامل المحدد في اختيار طرق معالجة التكاليف. وبالنسبة للمؤسسات التجارية ، فإن طبيعة نشاطها يتميز بالوضوح والبساطة حيث ينطوي فقط على الشراء والتخزين ثم البيع مما يجعل نظامها التكاليفي سهلا مقارنة بالمؤسسات الإنتاجية والخدمية. وبالتالي فإن التكاليف التي تحتسب في هذه المؤسسات تنحصر في تكلفة شراء البضائع المباعة وسعر تكلفتها. غير أن الرقابة على تكاليف التوزيع في المؤسسات التجارية قد تتطلب مهارة إدارية ومحاسبية مرتفعة عندما يتعلق الأمر بتسيير مؤسسات التوزيع الكبرى .

---

(34) : عبد الحي مرعي ، مرجع سابق الذكر. ص 284-285

وقد يلجأ قسم التكاليف في هذه المؤسسات إلى معالجة التكاليف بأوجه مختلفة مثل اللجوء إلى حساب التكاليف حسب مناطق التوزيع والأقسام وكذلك استخدام طريقة التكلفة المتغيرة Direct costing بغرض الرقابة على مردودية مختلف أصناف البضائع والتحكم في تكاليف التوزيع.

#### 4.2.1. تكاليف الإنتاج حسب المراحل في المؤسسة الإنتاجية

بالنسبة للمؤسسات الإنتاجية ، فإن طبيعة عمليات الإنتاج تختلف باختلاف الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة. وعلى كل ، فهناك نوعان أساسيان من العمليات الصناعية تحكمان كيفية معالجة وتجميع التكاليف وهما تكاليف المراحل وتكاليف أوامر التشغيل.

ففي حالة مؤسسة صناعية تنتج سلعة واحدة ، فإن التكاليف المرافقة لمراحل دورة الإستغلال في حالة عملية الإنتاج المتعاقبة تتجسد في خمسة معادلات كالآتي :

المعادلة الأولى : تكلفة شراء المواد واللوازم = سعر الشراء + مصاريف التمويل

المعادلة الثانية : تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة = مخزون المواد الأولية في أول الدورة + تكلفة شراء المواد الأولية المشتراة خلال الدورة – مخزون المواد الأولية في آخر الدورة

المعادلة الثالثة : تكلفة إنتاج المنتجات التامة = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الصنع المباشرة وغير المباشرة

المعادلة الرابعة : تكلفة إنتاج المنتجات التامة المباعة = مخزون المنتجات التامة في أول الدورة + تكلفة إنتاج المنتجات التامة – مخزون المنتجات التامة في آخر الدورة

المعادلة الخامسة : سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات التامة المباعة + مصاريف التوزيع

إلا أن عملية الإنتاج في المؤسسات يمكن أن تكون معقدة وتنطوي على عدة مراحل ، مما يتطلب حساب التكاليف حسب كل مرحلة. فلو تعلق الأمر بمؤسسة تعتمد على عدة مراحل إنتاجية وهي

مرحلة إنتاج المنتج نصف المصنع الأول ثم مرحلة إنتاج المنتج نصف المصنع الثاني ثم مرحلة التشغيل ، فإن التكاليف التي يجب حسابها تكون وفق الشكل (1.2.1).

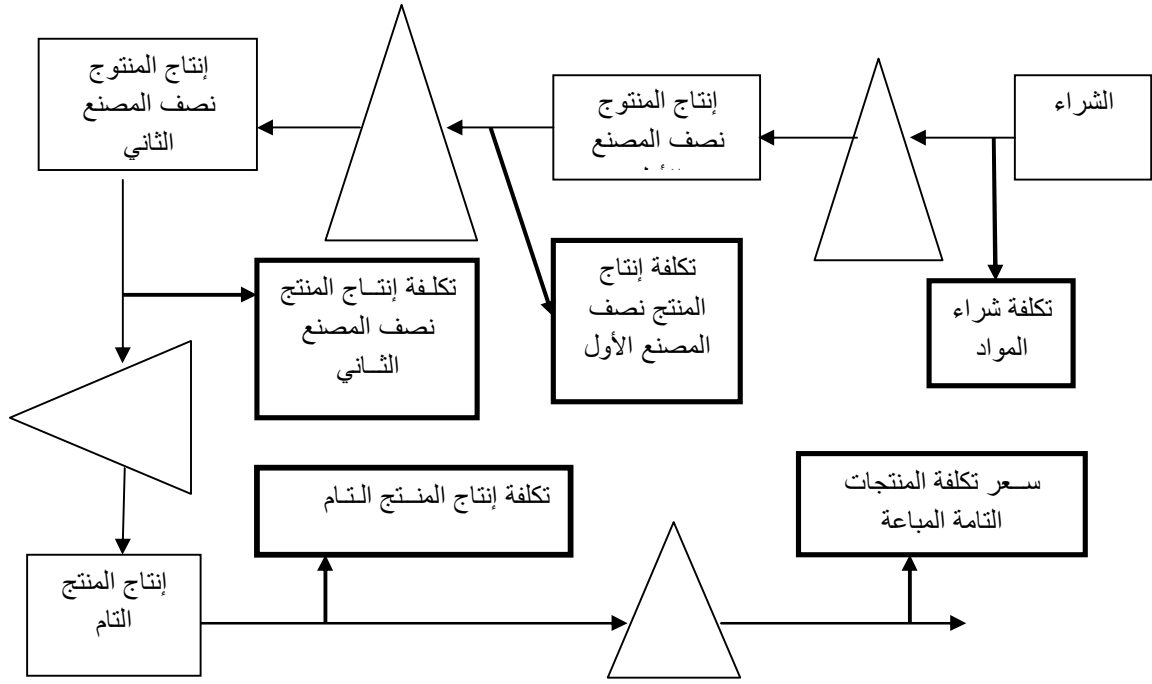
وعندما يتميز نشاط المؤسسة بإنتاج عدة منتجات اعتمادا على عدة مواد أولية ، فإن مخطط تدفق التكاليف يتخذ شكلا معقدا ، وكيفما كانت طبيعة الإنتاج ونمط تنظيمها فإن المؤسسة يتعين عليها حساب التكاليف الآتية:

– تكلفة شراء عدة مواد أولية حسب صنف كل مادة.

– تكلفة الإنتاج حسب كل منتج.

– سعر التكلفة حسب المنتجات المباعة

## شكل رقم ( 1.2.1 ) : تدفق التكاليف في مؤسسة تنتج على ثلاثة مراحل



المصدر: من إعداد الباحث

### 5.2.1. حساب سعر التكلفة في حالة مؤسسة متعددة المنتجات

عندما يتعلق الأمر بحساب سعر تكلفة المنتجات في مؤسسة متعددة المنتجات والخدمات ، فإننا سنلاحظ أن الأعباء التي سيتم تحميلها لتكاليف المنتجات أو الخدمات تختلف من حيث علاقتها بتلك المنتجات والخدمات. فقسم من الأعباء يمكن تحميله مباشرة إلى المنتجات والقسم الآخر لا يمكن تحميله إلا بعد إخضاعه للمعالجة ، وعليه فإن الأعباء يمكن تصنيفها من حيث أسلوب تحميلها إلى مباشرة وغير مباشرة كالآتي :

#### 1.5.2.1 . تخصيص الأعباء المباشرة

وهي الأعباء التي يتم تحميلها مباشرة إلى التكاليف دون الحاجة إلى عمليات وسيطة: ففي ورشة إنتاج الخزائن الخشبية نجد أن مصاريف الخشب وأجرة العامل المكلف بنشر الخشب والدهن والغراء كلها عناصر تحمل مباشرة لتكلفة إنتاج الخزائن وتتم عملية التخصيص بواسطة وحدات القياس مثل المتر والكيلو .  
ويتم تخصيص الأعباء المباشرة على تكلفة المنتجات اعتمادا على مستندات تظهر الكميات المستهلكة من تلك الأعباء مثل أذونات الخروج بالنسبة لاستهلاك المواد الأولية واللوازم المستهلكة وأوراق تسجيل العمل الفعلي بالنسبة لساعات العمل المباشرة الخ ، ...

جدول ( 1.2.1 ):توزيع الأعباء المباشرة على المنتجات

المجموع	المنتجات					الأعباء المباشرة	
	المنتج m	...	المنتج j	.....	المنتج l	القيم	بيان
	$D_{1m}$	....	$D_{1j}$	.....	$D_{1l}$		مادة أولية
	$D_{2m}$	.....	$D_{2j}$	.....	$D_{2l}$		قطع غيار
	$D_{3m}$	....	$D_{3j}$	.....	$D_{3l}$		يد عاملة
							.....
							.....
D							D

المصدر : إعداد الباحث

من قراءتنا للجدول ، نلاحظ أن  $D_{1j}$  تعني كمية المادة الأولية التي استهلكها المنتج j وتحمل المواد الأولية اعتمادا على وحدات القياس ( الوزن ، الحجم ، الطول ، المساحة ، الخ) ، بينما تحمل قطع الغيار واليد العاملة بنا على المستندات المحاسبية.

### 2.5.2.1 . تحميل الأعباء غير المباشرة

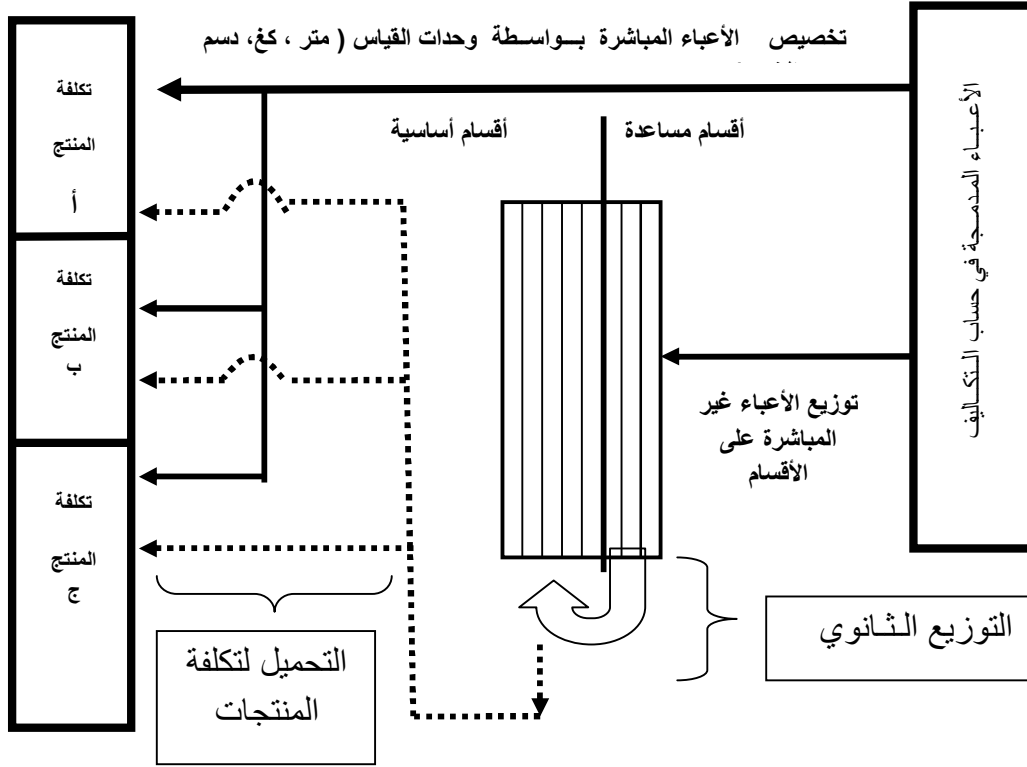
يقصد بالأعباء غير المباشرة تلك الأعباء التي يتطلب تحميلها للمنتجات معالجة من خلال عمليات وسيطة ، ويعتمد في ذلك على وحدات قياس أو مفاتيح توزيع. فأجر مدير الإنتاج الذي يدير عدة ورشات في شركة متعددة المنتجات يعتبر عبئا غير مباشر بالنسبة لأي منتج يصنع في تلك الورشات.

إن حساب سعر تكلفة المنتجات يقتضي تتبع تدفقها داخل شبكة التكاليف، فالأعباء المباشرة تخصص مباشرة لتكلفة المنتجات ، أما الأعباء غير المباشرة فيتم معالجتها أي توزيعها على الأقسام المتجانسة ثم تحميلها من تلك الأقسام إلى المنتجات بواسطة وحدات التشغيل unite d'oeuvre .

ويعرف القسم المتجانس بأنه عبارة عن مركز عمل( أو مركز تكلفة ) تمارس فيه النشاطات الموكلة إليه. ويتم

التوسع في فتح الأقسام المتجانسة في نظام حساب التكاليف كلما تعقد نشاط المؤسسة وازدادت الحاجة للمعلومات المحاسبية المفصلة<sup>(35)</sup> وكمثال على الأقسام المتجانسة نجد : قسم التموين ، قسم ورشة التركيب، قسم تسجيل الطلبات، قسم الطاقة المحركة، قسم صيانة المعدات، قسم التحويل ، قسم التجميع ، قسم التشطيب ، الخ.

شكل ( 2.2.1 ) : تدفق الأعباء المباشرة وغير المباشرة داخل شبكة التكاليف



المصدر : إعداد الباحث

وتخضع عملية معالجة التكاليف غير المباشرة في الأقسام المتجانسة لثلاثة مراحل وهي:

**المرحلة الأولى:** وتتمثل في توزيع الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام اعتمادا على طريقتين وهما :

– الطريقة الأولى: تخصيص الأعباء للأقسام المتجانسة باستخدام وسائل القياس مثل : تخصيص مصاريف

الكهرباء للورشات والأقسام الأخرى اعتمادا على عدد وحدات الكيلوواط المستهلكة في حالة توفر عداد في كل قسم.

– الطريقة الثانية: توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام المتجانسة بواسطة مفاتيح التوزيع . فمثلا في شركة

يكون فيها مدير الموظفين مسؤولا عن ثلاثة أقسام وهي قسم التشغيل ، قسم العاملين ، قسم الرقابة والترقية ، فإن أجر

مدير الموظفين البالغ SD دج يوزع على تلك الأقسام . يمكن الإعتماد على عدد العمال في كل قسم لاستخراج مفاتيح

التوزيع . فإذا كان عدد العمل في قسم التشغيل  $p_1$  وقسم العاملين  $p_2$  وقسم الرقابة والترقية  $p_3$  فإن نصيب كل قسم من أجر

مدير العاملين بالتناسب مع مفاتيح التوزيع سيكون على الترتيب:

$$SD * p_1/(p_1+p_2+p_3) ، SD * p_2/(p_1+p_2+p_3) ، SD * p_3/(p_1+p_2+p_3)$$

**المرحلة الثانية:** حساب مجموع الأعباء الخاصة بكل قسم ( ويكون ذلك في نهاية الدورة وهي الشهر بالنسبة لحساب

التكاليف) فنحصل على تكلفة مركز التحليل.

يظهر من الجدول(2.2.1) التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة ، وبعد التوزيع الأولي نحصل على المجاميع

لمختلف الأقسام. وتخضع مجاميع التوزيع الأولي إلى توزيع ثانوي لتكاليف الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية

لنحصل على تكلفة الأقسام الأساسية ، ومنها تحسب وحدة التشغيل التي على أساسها تحمل التكاليف غير المباشرة

للمنتجات.

**المرحلة الثالثة :** وتتمثل في تحميل تكاليف الأقسام المتجانسة إلى المنتجات ، ويكون ذلك من خلال حساب تكلفة وحدة

التشغيل الخاصة بكل قسم ، فمثلا إذا كان قسم التجميع قد تلقى مجموع أعباء قدرها CT

وحدة نقدية علما أن نشاطه بلغ  $vh$  ساعة آلة، في هذه الحالة تحسب تكلفة وحدة التشغيل لهذا القسم كالآتي: تكلفة وحدة

التشغيل  $CI =$  تكلفة القسم المتجانس / عدد وحدات التشغيل ( ساعة آلة )

$$CI = CT / vh$$

لو فرضنا أن هذا المركز تعالج فيه 3 منتجات مختلفة وهي  $z, y, x$  وإذا كان نصيب تلك المنتجات من استهلاكها لوحدة

التشغيل (عدد ساعات الآلة التي استهلكها كل منتج ) هي على الترتيب  $vh_1$  ساعة و  $vh_2$  ساعة و  $vh_3$  ساعة ، فإن تكلفة هذا

المركز التي ستحمل لتلك المنتجات ستكون : نصيب المنتج  $x : cl * vh_1$  ؛ نصيب المنتج  $y : cl * vh_2$  ؛ نصيب

المنتج  $z : cl * vh_3$  .

وعيه فإن وحدة التشغيل تعرف بأنها تلك الوحدة التي تسمح بتحميل التكلفة من مركز تحليل إلى مركز تحليل آخر أو إلى

تكلفة المنتجات.

جدول (2.2.1): المعالجة الكاملة للأعباء وحساب سعر التكلفة

المنتج m	.....	المنتج j	.....	المنتج 1	المنتجات الأعباء
				..... .....	مادة أولية قطع غير يد عاملة مباشرة
$d_m$	.....		.....	$d_1$	مجموع الأعباء المباشرة المحملة لكل منتج على حدة
	.....		.....		الأعباء غير المباشرة
$CL+1*NL+1,m$	.....	$CL+1*NL+1,j$	.....	$CL+1*NL+1,1$	أعباء المركز L+1 المحملة للمنتجات
$CL+5*NL+5,m$	.....	$CL+5*NL+5,j$	.....	$CL+5*NL+5,1$	أعباء المركز L+5 المحملة للمنتجات
$CL+R*NL+R,m$	.....	$CL+R*NL+R,j$	.....	$CL+R*NL+R,1$	أعباء المركز L+R المحملة للمنتجات
$Cld_m$	.	$Cld_j$		$Cld_1$	مجموع الأعباء غير المباشرة المحملة لكل منتج على حدة
$PR_m$		$PR_j$		$PR_1$	سعر تكلفة المنتجات PR $PR = (d + cld)$

المصدر: إعداد الباحث

6.2.1 . الإعتبارات الخاصة بحساب سعر التكلفة في المؤسسات الإنتاجية

هناك العديد من الحالات التي ينبغي مراعاتها عند حساب التكاليف وهي: المنتج تحت التشغيل، الإنتاج حسب المراحل ، الإنتاج حسب الطلبات، المنتجات الثانوية، الفضلات والمهملات<sup>(36)</sup>.

(36): محمد كامل الحناوي، التكاليف الصناعية وإدارة المصانع، القاهرة. دار المعارف. 1975، ص 35 - 36

### 1.6.2.1. حالة المنتجات تحت التشغيل

إن المنتج تحت التشغيل عبارة عن قيمة المنتجات التي تكون غير منتهية أي ما زالت في طور التحويل داخل خط الإنتاج عند نهاية الدورة، ففي حالة وجود منتج تحت التشغيل فإن تكلفة إنتاج المنتجات تحسب وفق المعادلة الآتية:  
تكلفة إنتاج المنتج = المنتج تحت التشغيل في بداية الدورة + أعباء الإنتاج الخاصة بالدورة – المنتج تحت التشغيل في نهاية الدورة

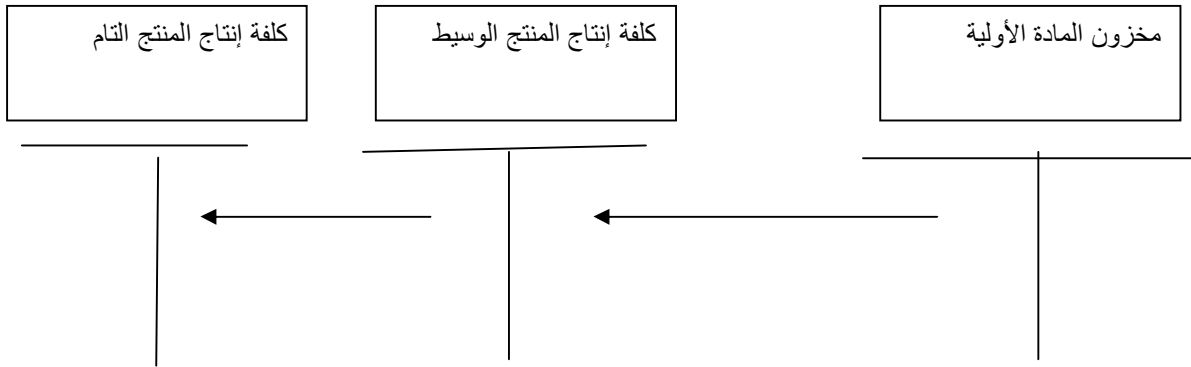
وتقيم تكلفة المنتجات تحت التشغيل حسب حالة الإنتاج بالسلسلة أو الإنتاج بالطلبات.

حالة الإنتاج بالسلسلة: عند الإنتاج وفق هذه الطريقة، فإن أعباء الإنتاج الخاصة بالدورة توزع بين المنتج التام والمنتج تحت التشغيل حسب المعطيات التقنية فمثلاً يمكن تقسيم الأعباء بالتناسب مع الوقت المنقضي في صناعة المنتج التام والوقت المنقضي في صناعة المنتج تحت التشغيل.

حالة الإنتاج حسب الطلبات: تعتبر كل طلبية منتج تحت التشغيل إذا لم تكتمل عند نهاية الدورة. وعليه فمن اليسير تقييم هذه الطلبات اعتماداً على أدونات خروج المادة الأولية وأدونات العمالة والمصاريف المقدرة في الموازنة وبطاقات تحميل تكاليف المراكز المتدخلة فعلاً في تحضير المنتج تحت التشغيل.

### 2.6.2.1. حالة الإنتاج اعتماداً على منتجات وسيطة

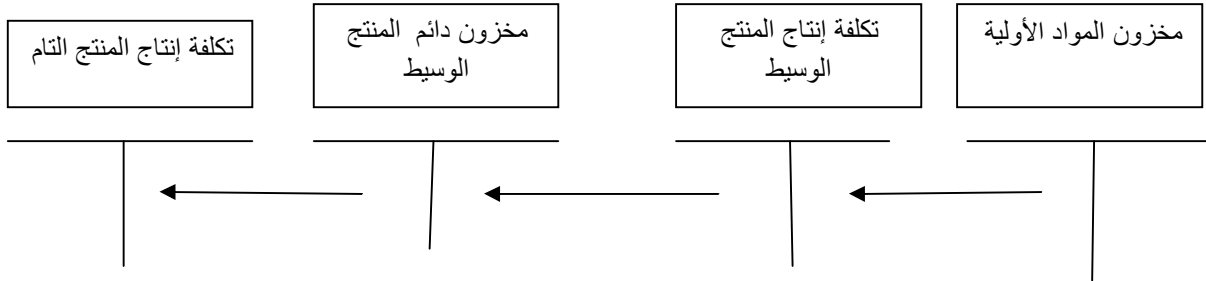
عند الإنتاج حسب المراحل فإن تكلفة المنتج النهائي تتطلب حساب تكلفة المنتج الوسيط ثم إدماج تكلفته في حساب تكلفة المنتج التام، ومن الضروري مراعاة حالة وجود مخزون وسيط<sup>(37)</sup>.  
فعند عدم تخزين المنتج الوسيط فإن تكلفة الإنتاج تحسب بتطبيق العمليات المحاسبية الآتية



وهذا يعني أن تكلفة المنتج التام تحسب كالاتي:

تكلفة المنتج الوسيط = تكلفة المواد الأولية المستهلكة + مصاريف الصنع المباشرة وغير المباشرة الخاصة بصناعة المنتج الوسيط

تكلفة المنتج التام = تكلفة المنتج الوسيط + مصاريف الصنع المباشرة وغير المباشرة الخاصة بإتمام المنتج الوسيط  
أما في حالة وجود المخزون من المنتج الوسيط، فإن حساب تكلفة المنتج تكون كالاتي:



وعليه ، فإن تكلفة المنتج التام في حالة تخزين المنتج الوسيط تحسب كالاتي:

تكلفة المنتج التام = تكلفة المنتج الوسيط الصادر من المخزن + مصاريف الصنع المباشرة وغير المباشرة

### 3.6.2.1. الفضلات والمهملات

إن الفضلات والمهملات قد تكون فضلات غير صالحة أو قابلة للبيع أو مسترجعة، ويمكن أن نتعامل معها حسب كل حالة كالاتي:

– الفضلات والمهملات الضائعة : وهي ليست ذات قيمة، ويحتاج التخلص منها إلى تحمل مصاريف التنظيف والنقل حيث تحمل هذه المصاريف إلى تكلفة إنتاج المنتجات .

– الفضلات والمهملات المسترجعة أو القابلة للبيع : في هذه الحالة ، فإن الفضلات والمهملات يتم تخزينها مع مسك حساب للمخزون بشأنها، علما أن قيمة تلك الفضلات تخصم من تكلفة إنتاج المنتجات<sup>(38)</sup> . وإذا كانت هذه الفضلات موجهة للبيع ، فإن قيمتها تحتسب على أساس السعر الجاري في السوق أو من سعر البيع المحتمل مطروح منه مصاريف التوزيع<sup>(39)</sup> .

(38) : علي عبد الرحيم وآخرون " نظم التكاليف الصناعية" ، دار الجيل للطباعة ، القاهرة . 1970 ص 183

(39) : نفس المرجع ، ص 184

أما إذا كانت هذه الفضلات سيتم استرجاعها للمعالجة فإن تقييمها يكون حسب سعر البيع المحتمل أو سعر السوق مطروح منه مصاريف الإسترجاع لأن هذه الأخيرة تعتبر أعباء صنع إضافية .

### 7.2.1. معاجة التكاليف في المؤسسات العاملة وفق نظام الطلبيات

هناك العديد من المؤسسات الصناعية التي تعمل وفق أنظمة الطلبيات التي تتلقاها من الزبائن والتي تخضع لعملية تقدير احتياجاتها من المستلزمات سواء كانت مواد أولية أو عمالة أو لوازم أو نفقات مباشرة. وترتبط تكاليف الطلبية بالخصائص والمواصفات التي تميز الطلبية والمتفق عليها في شروط العقد. إن تحميل الأعباء للطلبات يتم وفق طريقتين وهما(40):

– الطريقة الأولى: وتقضي بتحميل الأعباء المباشرة ( مواد أولية و عمالة ولوازم الخ.. ) لتكلفة الطلبيات حسب كمية استهلاكها ، وتحمل الأعباء غير المباشرة من خلال الأقسام المتجانسة بالتناسب مع عدد وحدات التشغيل المستفدة من الطلبية وغالبا ما تستعمل هذه الطريقة في الورشات وفي حالة الطلبيات المتعلقة بالمعدات الضخمة .

– الطريقة الثانية : تكفي بتحميل المواد الأولية فقط بشكل مباشر للطلبات، بينما تحمل باقي الأعباء إلى الطلبيات من خلال الأقسام المتجانسة . إن هذه الطريقة التي تتميز بالسهولة تطبق كلما كانت وحدات التشغيل الخاصة بالأقسام المتجانسة معبر عنها بساعات العمل أو ساعات الآلة.

وينصب الإهتمام فيما يتعلق بحساب التكاليف عند العمل بنظام الطلبيات على أمرين وهما:

– تكلفة كل طلبية على حدة ، سواء تم إنجاز الطلبية قبل انتهاء دورة حساب التكاليف أو كانت مدة إنجازها تتجاوز الدورة التكاليفية الواحدة .

– تكلفة الإنتاج الكلية لمجموع الطلبيات المعالجة خلال الدورة . إذا كانت عملية التصنيع تتطلب عدة أشهر ، فإن التكلفة يتم الحصول عليها بجمع أوراق التحميل الشهرية للطلبية وحساب مجمل قيمتها.

ومن المفيد معرفة التكلفة الكلية لمجموع الطلبيات حتى يتيسر مقارنة قيمتها مع مجموع الأعباء التي تم الالتزام بها خلال الدورة ثم ممارسة الرقابة.

---

(40) : منير محمود عبد السلام " تكاليف الأوامر " ، دار ممفيس للطباعة، القاهرة ، د ت ، ص 110

فبالنسبة لمجمل الطلبيات ، يمكن إعداد جدول تحميل الأعباء للطلبات المعالجة خلال الدورة. ويتم حساب التكلفة الكلية للطلبات آخذين في الإعتبار العناصر التالية:

- قيمة الطلبيات قيد الصنع أول الدورة.

- مجموع الأعباء التي تم الإلتزام بها بالنسبة للدورة، وتصنفها إلى : مواد أولية ، أعباء مباشرة، أعباء غير مباشرة خاصة بالأقسام المتجانسة .

يتم طرح الطلبيات قيد الصنع آخر الدورة ( قيمة الطلبيات قيد الصنع في نهاية المدة). وبالتالي نصل إلى حساب التكلفة الكلية لمجموع الطلبيات المنتهية للدورة.

### جدول (3.2.1) : تحميل الأعباء للطلبات

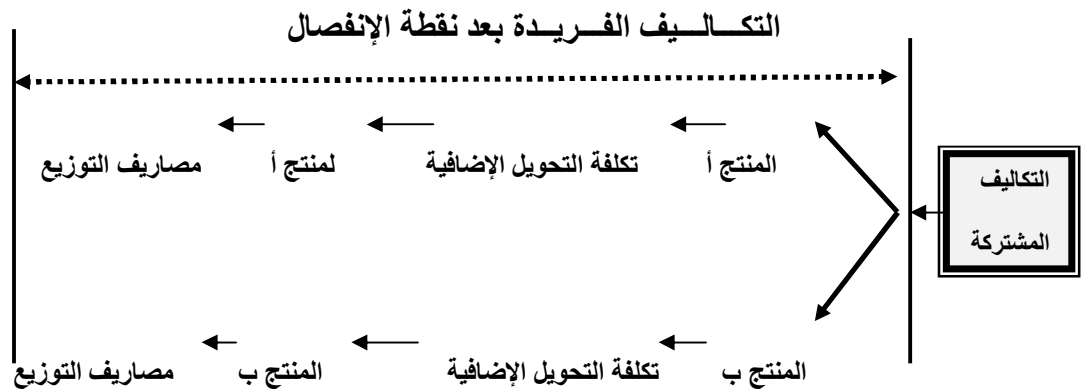
المنتج رقم 2		المنتج م 1			
أرقام الطلبيات		أرقام الطلبيات			
136	135	51	50	48	<u>الأعباء المباشرة</u>
					..
					..
					<u>الأعباء غير المباشرة</u>
					..
					مجموع التكاليف

المصدر : من إعداد الباحث

## 8.2.1 . حساب التكاليف في حالة المنتجات المشتركة

تنتج العديد من المؤسسات الصناعية منتجات متشابهة في وقت واحد باستخدام مواد خام مشتركة أو عملية تصنيع واحدة ، وتسمى المنتجات في هذه الحالة بالمنتجات المشتركة. ويستدعي وجود مثل هذه الحالة استعمال طرق مختلفة لحساب التكاليف على النحو الذي يساعد على توجيه قرارات المؤسسة بشكل سليم. ومن أمثلة الصناعات التي تفرز منتجات مشتركة :صناعة الكيماويات ، تكرير النفط ، صناعة التعدين ، الخ.. وتكمن مشكلة التكاليف المشتركة في إيجاد أساس معقول لتوزيع التكاليف التي أنفقت لغاية نقطة الانفصال<sup>(41)</sup>، ونشير إلى أن هنالك نوع من التكاليف التي تنفق على كل سلعة على حدة بعد نقطة الانفصال لإتمام صنعها وتسويقها تدعى بالتكاليف الفريدة.

### شكل (4.2.1): نموذج حساب التكاليف المشتركة



المصدر :

M.Gervais , Contrôle de gestion, economica ,PARIS ,2004,6<sup>e</sup> ed; P243

## 1.8.2.1 . طرق توزيع التكاليف بين المنتجات المشتركة

توجد أكثر من طريقة لتوزيع التكاليف المشتركة على المنتجات ، وينبغي استعمال الطريقة التي تعطي نتائج معقولة وملائمة، وسوف نعرض طريقتي توزيع التكاليف المشتركة وهما الطريقة الكمية ، وطريقة القيمة البيعية.

### أ - الطريقة المعتمدة على حجم الإنتاج (الطريقة الكمية)

تعتبر الطريقة الكمية من أسهل طرق توزيع التكاليف المشتركة، وفي هذه الطريقة توزع تلك التكاليف بالتناسب مع حجم المنتجات المصنعة من كل منتج خلال الفترة ، ويعبر عن حجم المنتجات المصنعة مجتمعة بوحدة قياس مشتركة بغض النظر عن نوع المنتج . فبالنسبة لشركة

تنتج خلال إحدى الدورات منتجين  $X$  ،  $Y$  بحجم  $Q_1$  ،  $Q_2$  على الترتيب ، فإن نصيب كل منتج من التكاليف المشتركة الكلية  $CJ$  يحسب كالآتي :

(41): H. Boisevert , La comptabilite du management , St Laurent , Quebec , ERPI ,1995

$$\text{نصيب المنتج } X : C_j * \frac{Q_1}{(Q_1+Q_2)} ؛ \text{ نصيب المنتج } Y : C_j * \frac{Q_2}{(Q_1+Q_2)}$$

وينبغي الإنتباه إلى أن هذه الطريقة قد تحمل المنتج أعباء تفوق قيمته البيعية مما يجعل نتيجته خسارة . ويدل ذلك على أنه في الطريقة الكمية لا توجد علاقة بين التكلفة المشتركة المحملة للمنتج ومقدرته على تحمل هذه التكلفة<sup>(42)</sup> . لذلك ، لا يمكن استعمال هذه الطريقة إلا عندما تكون أسعار بيع المنتجات المشتركة متقاربة جدا .

### ب - طريقة القيمة البيعية

توزع التكاليف المشتركة حسب هذه الطريقة على أساس القيمة البيعية الكلية للمنتجات . وتتكون القيمة البيعية الكلية لكل سلعة من عدد الوحدات المنتجة منها مضروبا في سعر بيعها . ومن مميزات هذه الطريقة أن التكاليف المشتركة المحملة للسلعة تتناسب مع مقدرتها على توليد الدخل للمشروع ( قيمة مبيعاتها ) ، وبالتالي تتناسب أيضا مع مقدرتها على امتصاص التكاليف . وطبقا لذلك فإن نصيب المنتج  $i$  من التكاليف المشتركة تحسب بالقاعدة التالية :

حيث :  $C_j i$  نصيب المنتج  $i$  من التكاليف المشتركة

$C_j$  التكلفة المشتركة الكلية

$q_i * p_i$  رقم أعمال المنتج  $i$  ( كمية المنتج مضروبة في سعره )

$\sum q_i * p_i$  رقم أعمال شركة لها  $n$  منتج :  $i = 1, 2, \dots, n$

ومن جهة أخرى ، فإن التكاليف الفريدة قد تؤدي إلى بروز مردودية سالبة عندما تكون مرتفعة بالنسبة للقيمة البيعية . ضمن هذا السياق ، فإن كلا من كابلان R.Kaplan و آتكينسون A. Atkinson يقترحان توزيع التكاليف المشتركة حسب القيمة البيعية الصافية الخاصة بكل منتج<sup>(43)</sup> .

(42): M. Gervais . , Contrôle de gestion, economica ,PARIS ,2004,6<sup>e</sup> ed; P245

(43) Idem , p 246

وتحسب القيمة البيعية الصافية بأخذ القيمة البيعية النهائية عند نقطة البيع وطرح التكلفة الفريدة منها. وعليه ، فإن نصيب المنتج  $i$  من التكلفة المشتركة تحسب طبقا للمعادلة التالية :

$$c_j_i = CJ * [q_i(p_i - c_i) / \sum q_i (p_i - c_i)]$$

وبتعويض  $q_i m_i$  بـ  $q_i(p_i - c_i)$  تصبح المعادلة :

$$c_j_i = CJ * [q_i m_i / \sum q_i m_i]$$

حيث :  $p_i$  سعر بيع الوحدة من المنتج  $i$

$c_i$  التكلفة الفريدة للوحدة من المنتج  $i$

$q_i m_i$  القيمة البيعية الصافية للمنتج  $i$  علما أن  $m_i$  تساوي  $q_i(p_i - c_i)$

$\sum q_i (p_i - c_i)$  رقم أعمال المؤسسة المكون من مجموع صافي القيم البيعية للمنتجات المصنعة ، فإذا كان عدد المنتجات يساوي  $n$  فإن :  $i = 1, 2, \dots, n$  .

إن هذه الطريقة تندرج دائما ضمن منظور تخصيص التكاليف المشتركة بالتناسب مع قدرة المنتج على امتصاصها. وعليه ، إذا كانت القيمة البيعية عند نقطة الإنفصال تضيق باستيعاب مقدار التكلفة المشتركة المحملة ، فإن ذلك يدعو إلى التوغل في خلق القيمة للزبون على النحو الذي يجعل التكلفة في المراحل الإضافية أقل من ارتفاع سعر البيع.

### 2.8.2.1. التكاليف المشتركة والقرارات الإدارية

من الضروري التعامل بحذر مع التكاليف المشتركة عند اتخاذ العديد من القرارات الإدارية، إذ من غير المنطقي استعمال تكلفة الوحدة من المنتجات المشتركة لتحديد أسعار بيعها أو ربحيتها، إذ أنه ليس بالمستطاع إنتاج كل منها بشكل منفصل تماما. فالبيانات الملائمة لأغراض القرارات المتعلقة بالإنتاج المشترك هي مجموع مبيعات المنتجات والربح الكلي لها مجتمعة.

فإذا استعملت الإدارة بيانات كل سلعة مشتركة بشكل مستقل ، فإنها قد تتخذ قرارا خاطئا؛ فمثلا إذا حددت ربحية كل سلعة ، فقد تلغي الإدارة إنتاج إحدى السلع المشتركة باعتبارها خسارة على الرغم من أنه يجب الإبقاء عليها. فالغاء سلعة تبدو خاسرة لا يخفض من تكاليف الإنتاج المشتركة بل على العكس قد يخفض هذا القرار من الأرباح الكلية للشركة.<sup>(44)</sup> فالبيانات الملائمة لهذا النوع من القرارات هي بيانات الربح الكلي لجميع السلع المشتركة، أي للشركة ككل.

(44), J.Meyer, Gestion budgetaire; 5<sup>e</sup> édition ; DUNOD,PARIS, 1982, p 178

وقد تواجه الإدارة مشكلة اتخاذ قرار يتعلق بالإختيار بين بيع المنتج عند نقطة الإنفصال أو إتمام تصنيعه ، ومن ثم إنفاق تكاليف إضافية (فريدة) عليه. فمثل هذا القرار لا يستدعي اعتبار التكاليف المشتركة لأنه لا يتأثر بمقدارها أو بالكمية الموزعة منها على المنتج. والبيانات الملائمة لهذا الغرض هي التكاليف الفريدة الناتجة عن عملية التصنيع الإضافي والزيادة في الإيرادات نتيجة إتمام التصنيع.

### 9.2.1 . تكلفة المنتجات الثانوية

تعرف المنتجات الثانوية بأنها منتجات مشتقة تفرز من عملية تصنيع المنتج الأساسي ، ولكن لها قيمة بيعية ضئيلة. ومن أمثلة السلع الثانوية مادة الميلاس الناتجة من تكرير السكر والقطران الذي تفرزه عملية استخراج البنزين الخ. وقد جرت العادة على عدم تحميل المنتجات الثانوية بأي جزء من التكلفة المشتركة، ولكنها تحمل بتكاليف معالجتها بعد نقطة الإنفصال<sup>(45)</sup>، لذلك تواجه المحاسب مشكلة معالجة صافي إيراد المنتج الثانوي . وتتوفر لدينا عدة أساليب للتعامل مع المنتجات الثانوية وهي:

- اعتبار صافي إيراد مبيعات المنتج الثانوي كربح إضافي.
  - معاملة صافي إيراد مبيعات المنتج الثانوي كإيراد مبيعات إضافي.
  - استعمال صافي إيراد مبيعات المنتج الثانوي في تخفيض تكلفة المنتج الرئيسي. ، ويقوم مخزون المنتج الرئيسي على أساس مجمل تكلفة الإنتاج .
  - استعمال صافي إيراد مبيعات المنتج الثانوي في تخفيض تكلفة المنتج الرئيسي، ويقوم مخزون المنتج الرئيسي على أساس صافي تكلفة الإنتاج .
  - يوظف صافي إيراد مبيعات المنتج الثانوي في تخفيض تكلفة مبيعات المنتج الرئيسي.
- إن تقييم مخزون المنتجات الثانوي يعتمد على إمكانية بيعه ومعرفة سعر البيع ومقداره. فإذا كانت عملية البيع غير مؤكدة أو سعر البيع غير معلوم أو كانت قيمة المخزون ضئيلة ، فإنه من الأفضل عدم إعطاء المخزون أية قيمة. أما إذا كانت عملية بيع المنتج الثانوي مؤكدة وسعر بيعها معلوم وكميته كبيرة ، فإنه يمكن إعطاء المخزون قيمة، ونستعمل لهذا الغرض القيمة السوقية.

$$\text{نصيب المنتج } X : cJ \frac{Q_1}{(Q_1+Q_2)} ؛ \text{ نصيب المنتج } Y : cJ \frac{Q_2}{(Q_1+Q_2)}$$

وينبغي الإنتباه إلى أن هذه الطريقة قد تحمل المنتج أعباء تفوق قيمته البيعية مما يجعل نتيجته خسارة . ويدل ذلك على أنه في الطريقة الكمية لا توجد علاقة بين التكلفة المشتركة المحملة للمنتج ومقدرته على تحمل هذه التكلفة<sup>(42)</sup> . لذلك ، لا يمكن استعمال هذه الطريقة إلا عندما تكون أسعار بيع المنتجات المشتركة متقاربة جدا .

#### ب - طريقة القيمة البيعية

توزع التكاليف المشتركة حسب هذه الطريقة على أساس القيمة البيعية الكلية للمنتجات . وتتكون القيمة البيعية الكلية لكل سلعة من عدد الوحدات المنتجة منها مضروبا في سعر بيعها . ومن مميزات هذه الطريقة أن التكاليف المشتركة المحملة للسلعة تتناسب مع مقدرتها على توليد الدخل للمشروع ( قيمة مبيعاتها ) ، وبالتالي تتناسب أيضا مع مقدرتها على امتصاص التكاليف . وطبقا لذلك فإن نصيب المنتج  $i$  من التكاليف المشتركة تحسب بالقاعدة التالية :

حيث :  $cj_i$  نصيب المنتج  $i$  من التكاليف المشتركة

$CJ$  التكلفة المشتركة الكلية

$q_i * p_i$  رقم أعمال المنتج  $i$  ( كمية المنتج مضروبة في سعره )

$\sum q_i * p_i$  رقم أعمال شركة لها  $n$  منتج :  $i = 1, 2, \dots, n$

ومن جهة أخرى ، فإن التكاليف الفريدة قد تؤدي إلى بروز مردودية سالبة عندما تكون مرتفعة بالنسبة للقيمة البيعية . ضمن هذا السياق ، فإن كلا من كابلان R.Kaplan و آتكينسون A. Atkinson يقترحان توزيع التكاليف المشتركة حسب القيمة البيعية الصافية الخاصة بكل منتج<sup>(43)</sup> .

(42): M. Gervais . , Contrôle de gestion, economica ,PARIS ,2004,6<sup>e</sup> ed; P245

(43) Idem , p 246

وتحسب القيمة البيعية الصافية بأخذ القيمة البيعية النهائية عند نقطة البيع وطرح التكلفة الفريدة منها. وعليه ، فإن نصيب المنتج  $i$  من التكلفة المشتركة تحسب طبقا للمعادلة التالية :

$$c_j_i = CJ * [q_i(p_i - c_i) / \sum q_i (p_i - c_i)]$$

وبتعويض  $q_i m_i$  بـ  $q_i(p_i - c_i)$  تصبح المعادلة :

$$c_j_i = CJ * [q_i m_i / \sum q_i m_i]$$

حيث :  $p_i$  سعر بيع الوحدة من المنتج  $i$

$c_i$  التكلفة الفريدة للوحدة من المنتج  $i$

$q_i m_i$  القيمة البيعية الصافية للمنتج  $i$  علما أن  $m_i$  تساوي  $q_i(p_i - c_i)$

$\sum q_i (p_i - c_i)$  رقم أعمال المؤسسة المكون من مجموع صافي القيم البيعية للمنتجات المصنعة ، فإذا كان عدد المنتجات يساوي  $n$  فإن :  $i = 1, 2, \dots, n$  .

إن هذه الطريقة تندرج دائما ضمن منظور تخصيص التكاليف المشتركة بالتناسب مع قدرة المنتج على امتصاصها. وعليه ، إذا كانت القيمة البيعية عند نقطة الإنفصال تضيق باستيعاب مقدار التكلفة المشتركة المحملة ، فإن ذلك يدعو إلى التوغل في خلق القيمة للزبون على النحو الذي يجعل التكلفة في المراحل الإضافية أقل من ارتفاع سعر البيع.

### 2.8.2.1. التكاليف المشتركة والقرارات الإدارية

من الضروري التعامل بحذر مع التكاليف المشتركة عند اتخاذ العديد من القرارات الإدارية، إذ من غير المنطقي استعمال تكلفة الوحدة من المنتجات المشتركة لتحديد أسعار بيعها أو ربحيتها، إذ أنه ليس بالمستطاع إنتاج كل منها بشكل منفصل تماما. فالبيانات الملائمة لأغراض القرارات المتعلقة بالإنتاج المشترك هي مجموع مبيعات المنتجات والربح الكلي لها مجتمعة.

فإذا استعملت الإدارة بيانات كل سلعة مشتركة بشكل مستقل ، فإنها قد تتخذ قرارا خاطئا؛ فمثلا إذا حددت ربحية كل سلعة ، فقد تلغي الإدارة إنتاج إحدى السلع المشتركة باعتبارها خسارة على الرغم من أنه يجب الإبقاء عليها. فالغاء سلعة تبدو خاسرة لا يخفض من تكاليف الإنتاج المشتركة بل على العكس قد يخفض هذا القرار من الأرباح الكلية للشركة.<sup>(44)</sup> فالبيانات الملائمة لهذا النوع من القرارات هي بيانات الربح الكلي لجميع السلع المشتركة، أي للشركة ككل.

(44), J.Meyer, Gestion budgetaire; 5<sup>e</sup> édition ; DUNOD,PARIS, 1982, p 178

وقد تواجه الإدارة مشكلة اتخاذ قرار يتعلق بالإختيار بين بيع المنتج عند نقطة الإنفصال أو إتمام تصنيعه ، ومن ثم إنفاق تكاليف إضافية (فريدة) عليه. فمثل هذا القرار لا يستدعي اعتبار التكاليف المشتركة لأنه لا يتأثر بمقدارها أو بالكمية الموزعة منها على المنتج. والبيانات الملائمة لهذا الغرض هي التكاليف الفريدة الناتجة عن عملية التصنيع الإضافي والزيادة في الإيرادات نتيجة إتمام التصنيع.

### 9.2.1 . تكلفة المنتجات الثانوية

تعرف المنتجات الثانوية بأنها منتجات مشتقة تفرز من عملية تصنيع المنتج الأساسي ، ولكن لها قيمة بيعية ضئيلة. ومن أمثلة السلع الثانوية مادة الميلاس الناتجة من تكرير السكر والقطران الذي تفرزه عملية استخراج البنزين الخ. وقد جرت العادة على عدم تحميل المنتجات الثانوية بأي جزء من التكلفة المشتركة، ولكنها تحمل بتكاليف معالجتها بعد نقطة الإنفصال<sup>(45)</sup>، لذلك تواجه المحاسب مشكلة معالجة صافي إيراد المنتج الثانوي . وتتوفر لدينا عدة أساليب للتعامل مع المنتجات الثانوية وهي:

- اعتبار صافي إيراد مبيعات المنتج الثانوي كربح إضافي.
  - معاملة صافي إيراد مبيعات المنتج الثانوي كإيراد مبيعات إضافي.
  - استعمال صافي إيراد مبيعات المنتج الثانوي في تخفيض تكلفة المنتج الرئيسي. ، ويقوم مخزون المنتج الرئيسي على أساس مجمل تكلفة الإنتاج .
  - استعمال صافي إيراد مبيعات المنتج الثانوي في تخفيض تكلفة المنتج الرئيسي، ويقوم مخزون المنتج الرئيسي على أساس صافي تكلفة الإنتاج .
  - يوظف صافي إيراد مبيعات المنتج الثانوي في تخفيض تكلفة مبيعات المنتج الرئيسي.
- إن تقييم مخزون المنتجات الثانوي يعتمد على إمكانية بيعه ومعرفة سعر البيع ومقداره. فإذا كانت عملية البيع غير مؤكدة أو سعر البيع غير معلوم أو كانت قيمة المخزون ضئيلة ، فإنه من الأفضل عدم إعطاء المخزون أية قيمة. أما إذا كانت عملية بيع المنتج الثانوي مؤكدة وسعر بيعها معلوم وكميته كبيرة ، فإنه يمكن إعطاء المخزون قيمة، ونستعمل لهذا الغرض القيمة السوقية.

(45): فوزي غرابية ، محاسبة التكاليف ، مكتبة النهضة الإسلامية ، عمان الأردن ، 1979 ، ص 141

## المبحث الثالث

### التكاليف المعيارية وتحليل الإنحرافات

بالرغم من أن طريقة التكلفة المعيارية تركز على مبدأ بسيط ، فهي تتميز عموما بالتعقيد في تطبيقها، لأنها تتطلب تحليلا معمقا لشروط الإنتاج. فأبسط منتج قد يحتاج إلى صياغة العشرات من المعايير التكاليفية المرتبطة بالمواد المستخدمة والأجور المباشرة والتكاليف غير المباشرة في مختلف مراحل التصنيع.

سنتناول في هذا المبحث ، كيفية تحديد المعايير ثم تحليل الإنحرافات مع محاولة إبراز كيفية تجاوز الصعوبات التي قد تعترض المسيرين عند التعامل مع هذه الطريقة في الواقع.

#### 1.3.1 صياغة معايير التكاليف المباشرة

هناك مبدئين يعتمد عليهما في صياغة المعايير وهما:

– مبدأ اعتماد المعايير كأهداف : في هذه الحالة تستعمل المعايير المطلقة ( الكاملة) ؛ وتصاغ هذه المعايير بافتراض انعدام الفضلات والمهملات والأعطال وأوقات الإستراحة، وعليه فإن بلوغ هذه المعايير يكون عمليا مستحيلا حيث تكون التكاليف الفعلية أكبر من التكاليف المعيارية . إلا أن مثل هذه المعايير قد تمثل سلاحا ذو حدين. فمن جهة يمكن اعتبارها دافعا لتحسين الأداء باستمرار ومقاييس جيدة لتقدير درجة بلوغ الأهداف، ومن جهة أخرى فإنها قد تؤدي إلى انهيار المعنويات وتضليل المعلومات وتقزيم تقدير التكاليف وتقييم المخزون مما ينعكس على اتخاذ قرارات غير سليمة.

– مبدأ اعتماد المعايير كمقياس : إن مثل هذه المعايير تجنب التعرض للعيوب المرتبطة بالمعايير المطلقة ، إلا أن هذه المقاييس لا تعدو أن تكون عبارة عن متوسطات مرتبطة بظروف المؤسسة وهي تحتاج لمراجعة مستمرة نظرا لتغير الظروف والإمكانات وتراكم التجارب المكتسبة .

فالعمال لا يتمتعون بنفس القدرات ووتيرة النشاط ، علما أن وتيرة العامل نفسه تخضع للتذبذب بسبب الإرهاق والتعب في فترة آخر النهار. أما سلسلة الإنتاج الطويلة فإن وتيرتها تكون أكبر من القصيرة ، ونظرا لتذبذب الأسعار ، فإن المقاييس يجب تحديدها بالنسبة للأسعار المتوقعة في الفترات القريبة من منتصف السنة<sup>(46)</sup>.

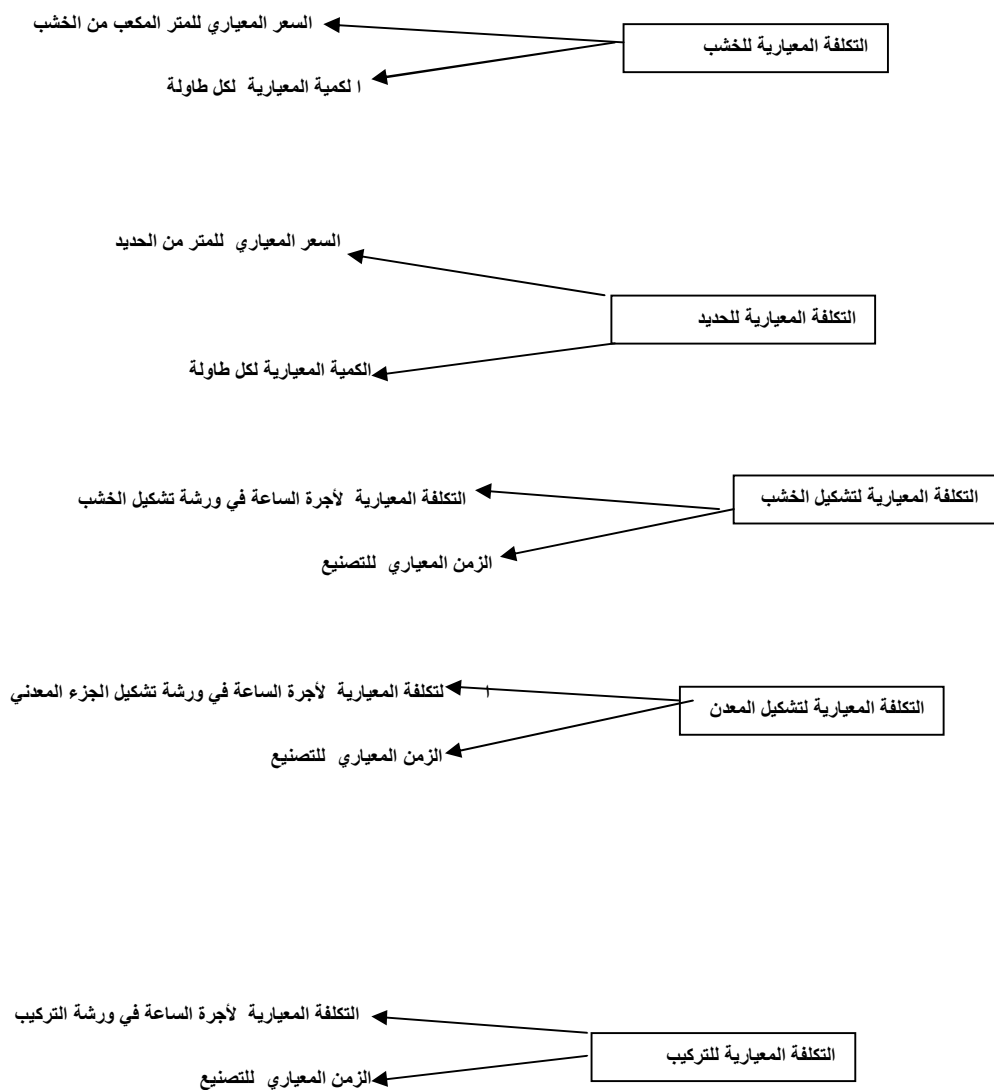
---

(46): A. Burlaud et autre; Analyse des coût et contrôle de gestion; Vuibert ;1981;p 147

وكما أشرنا فإن صياغة المعايير التكاليفية تستلزم دراسة تحليلية دقيقة لشروط الإنتاج، وتحتاج لمساهمة الأقسام التقنية وأقسام التسيير. ولتجسيد كيفية إعداد المعايير نأخذ مثالا يتعلق بصناعة الطاولات.

لو فرضنا أن صناعة طاولة تتطلب توفير الأجزاء الخشبية والأجزاء المعدنية، بالإضافة إلى تنفيذ أربعة عمليات وهي : نشر الخشب ، تشكيل الأجزاء المعدنية ، التركيب ، التشطيب (الإنهاء)، فإن التكلفة المعيارية المباشرة للطاولة تتشكل من مجموع التكاليف المعيارية للجزء الخشبي والمعدني وعمليات نشر الخشب وتشكيل الجزء المعدني وعمليات التركيب. إلا أن كل عنصر من العناصر التكاليفية السابقة هو بدوره ناتج من عدة معايير تكاليفية.

### شكل ( 1.3.1 ) : استخلاص مكونات المعايير التكاليفية



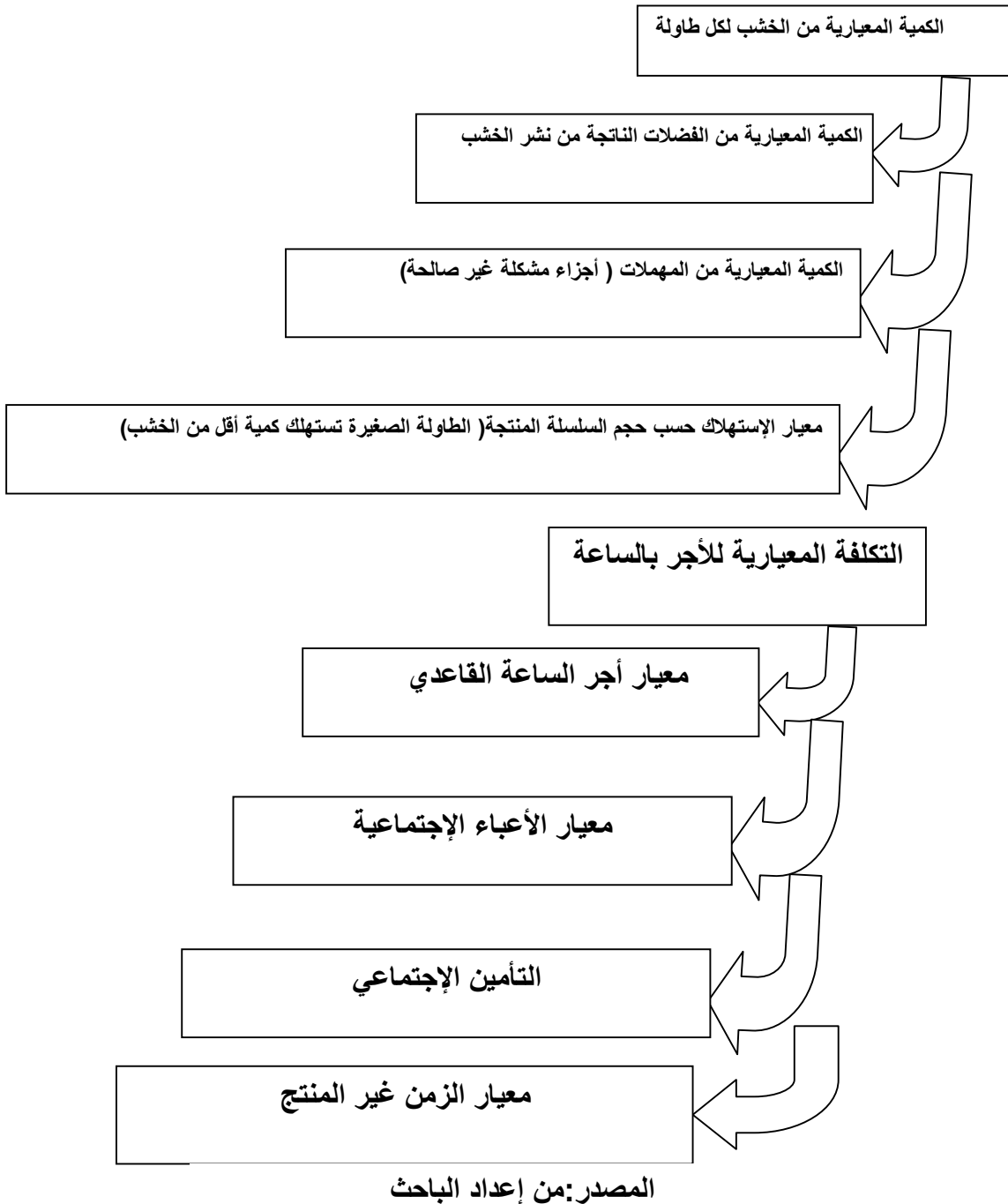
المصدر : إعداد الباحث

نلاحظ أن كل تكلفة معيارية للأعباء المباشرة تتكون من معيارين وهما : معيار السعر ومعيار الكمية.

$$\text{التكلفة المعيارية للعبء المباشر} = \text{السعر المعياري} \times \text{الكمية المعيارية}$$

وفي نفس الوقت ، فإن معايير الأسعار والكميات تتركز على مجموعة من الفرضيات كالآتي:

### شكل (2.3.1) : كيفية تحديد المعايير



وكما هو واضح ، فإن إعداد المعايير يركز على التحليل الدقيق ، وهو في واقع الأمر ، يحتاج إلى مساهمة كبيرة من طرف الأقسام التقنية التي تعد أهم المعايير. فالأقسام التقنية تحدد المعايير الكمية والمعايير المتعلقة بالزمن. بالنسبة للمعايير الكمية ، فهي تعد اعتمادا على سجلات المواد المستخدمة وتشكيلة المنتجات مرفقة بمعدلات استخدام تلك المواد. أما الزمن ( عدد الساعات المعيارية) المعياري فهو يحدد اعتمادا على طرق دراسة الحركة والوقت والتي تستخدم فيها أدوات قياس الوقت ( كرونومتر) وأساليب تحليل الحركات وتدريب العامل على ترشيد الجهد المبذول بإلغاء الحركات غير الضرورية .

### 2.3.1 . مراجعة المعايير

إن المحافظة على جودة المعايير وصلاحياتها تستلزم مراجعتها بشكل متكرر للأخذ في الاعتبار مختلف التحولات المرتبطة بتغير الأسعار المحلية والدولية، وكذلك التغير في ظروف الإنتاج بسبب تجديد وسائل العمل وتعديل طرق الإنتاج نظرا لما تكتسبه المؤسسة من تجارب مستمدة من الممارسة المتكررة للعمليات. وقد تحتاج المؤسسة إلى مراجعة المعايير نظرا للتعديلات التي قد تجريها على المنتج الأمر الذي ينعكس على تغير بعض مكوناته وكيفية إنتاجه<sup>(47)</sup>.

### 3.3.1 . تحليل الإنحرافات

يعتبر تحليل الإنحرافات من وسائل قيادة الأداء عند تنفيذ النشاطات ، وهي تسمح بكشف وتقييم مختلف العوامل المتسببة في ابتعاد التكلفة الفعلية عن التكلفة المعيارية. وباعتبار أن تحليل الإنحرافات هو أسلوب تحليلي ، فهو ينطلق من تسجيل الإنحراف الكلي للتكاليف ثم القيام بتفكيكه إلى انحرافات جزئية مكافئة للعناصر التكاليفية الأولية وهذا على النحو الذي يقترب بأكبر قدر ممكن من الشروط الفعلية للإنتاج، ومن ثم القيام بالعمليات التصحيحية المناسبة.

#### 1.3.3.1 . كيفية الكشف عن انحرافات التكاليف

يتجسد الكشف عن انحرافات التكاليف بتطبيق المعادلة التالية:

$$\text{الإنحراف} = \text{التكلفة الفعلية} - \text{التكلفة المعيارية}$$

وبطبيعة الحال ، فإن نتيجة أي انحراف تكون إما سالبة أو موجبة :

– فإذا كان الإنحراف موجبا فهو يدل على أن التكلفة الفعلية تزيد عن التكلفة المعيارية وبالتالي فهو يعتبر انحراف غير ملائم للمؤسسة.

الإنحراف  $0 <$  انحراف غير ملائم ←

- وإذا كان الإنحراف سالبا فهو يعني أن التكلفة الفعلية تقل عن التكلفة المعيارية وبالتالي فهو يعتبر انحرافا ملائما للمؤسسة لأنه يدل على تحقيق اقتصاد في التكلفة.

الإنحراف  $0 >$  انحراف ملائم ←

إن هذه الإنحرافات الكلية ما هي إلا مجموع انحرافات تكاليف العناصر المشكلة للمنتج، فلو كان لدينا منتج يحتاج إلى مادتين أوليتين وعمالة، فإن انحراف تكلفته الكلية ما هو إلا المجموع الجبري لانحرافات العناصر الثلاثة المكونة له:

### جدول (1.3.1): انحرافات الأعباء المباشرة

الإنحرافات		التكلفة المعيارية	التكلفة الفعلية	
انحراف غير ملائم	انحراف ملائم			
	$Cr_1 - Cs_1 < 0$	$Cs_1$	$Cr_1$	المادة 1
$Cr_2 - Cs_2 > 0$		$Cs_2$	$Cr_2$	المادة 2
$Cr_3 - Cs_3 > 0$		$Cs_3$	$Cr_3$	يد عاملة مباشرة
مجموع الإنحرافات ↑ ← ↑				المجموع
$(Cr_3 + Cr_2 + Cr_1) - (Cs_3 + Cs_2 + Cs_1)$		$Cs_3 + Cs_2 + Cs_1$	$Cr_3 + Cr_2 + Cr_1$	

المصدر : من إعداد الباحث

### 2.3.3. تحليل الإنحرافات الكلية

إن هذا الكشف المبسط عن الإنحرافات يعتبر غير كاف لأن كل انحراف ينبغي تحليله إلى عاملين على الأقل وهما عامل السعر وعامل الكمية، فتكلفة المواد أو العمل ما هي إلا حاصل جداء الكمية في السعر. وعليه، يمكن تحليل وتفصيل انحراف كل عنصر إلى انحراف في الكمية وانحراف في السعر.

فبالنسبة للمادة الأولية، يتم تحليل انحرافها إلى انحراف في الكمية وانحراف في السعر كالآتي:

#### جدول ( 2.3.1 ): تحليل إنحرافات الأعباء المباشرة

التكلفة ( دينار )	سعر الكلف بالمادة الأولية ( بالدينار )	كمية المواد ( بالكلف )	
Cr	Pr	Qr	الوضعية الفعلية
Cs	Ps	Qp	الوضعية المعيارية
$\Delta C = Cr - Cs$	$\Delta P = Pr - Ps$	$\Delta Q = Qr - Qs$	الإنحرافات

المصدر : من إعداد الباحث

يحسب الإنحراف الكلي للتكلفة الكلية بالمعادلة الآتية:

$$\Delta C = Cr - Cs = Qr * Pr - Qs * Ps$$

ويتم تحليل هذا الإنحراف الكلي كالآتي:

$$\Delta C = (Qs + \Delta Q) * (Ps + \Delta P) - Qs * Ps$$

$$\Delta C = Qs * Ps + \Delta Q * Ps + \Delta P * Qs + \Delta Q * \Delta P - Qs * Ps$$

$$= \Delta Q * Ps + \Delta P * Qs + \Delta Q * \Delta P$$

وهكذا ، تم تحليل الإنحراف الكلي  $\Delta C$  إلى ثلاثة انحرافات جزئية تمثل التكاليف على اعتبار أنها حصيداء جداء عامل غير نقدي وهو الكمية وعامل نقدي وهو السعر.

فالإنحراف  $\Delta Q * Ps$  عبارة عن انحراف الكمية مقيم بسعر معياري، أما الإنحراف  $\Delta P * Qs$  عبارة عن انحراف في السعر مرتبط بكمية معيارية، أما  $\Delta Q * \Delta P$  فهو انحراف مشترك يمكن اعتباره إما انحراف كمية متعلق بانحراف في السعر أو انحراف في السعر متعلق بانحراف في الكمية.

### 3.3.3.1. اختصار الانحرافات الثلاثة إلى انحرافين

يقود التحليل الرياضي السابق إلى استخراج ثلاثة انحرافات ، إلا أن إخضاع تلك الانحرافات للرقابة في المؤسسات يقتضي تبسيطها إلى انحرافين ، ويتحقق ذلك بضم الانحراف المشترك إلى أحد الانحرافين ، وهكذا يحصل لدينا حالتين:

أ - حالة انحراف الكمية مقيما بالسعر الفعلي مضافا له انحراف السعر مقيما بالكمية المعيارية. وتنشأ هذه الوضعية من إدماج الانحراف المشترك إلى انحراف الكمية.

$$\Delta C = \Delta Q * P_s + \Delta P * Q_s + \Delta Q * \Delta P$$

$$\begin{aligned}\Delta C &= \Delta Q * P_s + \Delta Q * \Delta P + \Delta P * Q_s = \Delta Q(P_s + \Delta P) + \Delta P * Q_s \\ &= \Delta Q * P_r + \Delta P * Q_s\end{aligned}$$

ب - حالة انحراف السعر مقيما بالكمية الفعلية مضافا له انحراف الكمية مقيما بالسعر المعياري.

يتم الحصول على هذه الوضعية بضم الانحراف المشترك إلى انحراف السعر

$$\Delta P * Q_s + \Delta Q * \Delta P + \Delta Q * P_s = \Delta C = \Delta Q * P_s + \Delta P * Q_s + \Delta Q * \Delta P$$

$$\Delta C = \Delta P(Q_s + \Delta Q) + \Delta Q * P_s$$

$$\Delta P * Q_r + \Delta Q * P_s = \Delta C$$

وتجدر الإشارة إلى أن هذه الوضعية في تحليل الانحرافات شائعة التطبيق في المؤسسات فضلا عن اعتمادها في العديد من المخططات المحاسبية ويعود سبب ذلك إلى أن المسيرين يهتمون بانحراف السعر مقيما بالكمية الفعلية<sup>(48)</sup>.

### 4.3.3.1. تكيف نماذج تحليل الانحرافات مع واقع المؤسسات الصناعية

هناك العديد من المؤسسات المتميزة بتعدد المنتجات وتستعمل العديد من المواد الأولية المشتركة بين تلك المنتجات وتتشرك في مستويات تأهيل العاملين. في هذه الحالة يكون عدد الانحرافات مرتفعا إلى درجة يصعب معها القيام بمراقبتها بشكل تفصيلي ومفيد نظرا لأنها تشتت الأفكار وتؤدي إلى عدم الإهتمام بالانحرافات ذات الأهمية القصوى . ويمكن تمثيل هذه الحالة بالمصفوفة الآتية :

جدول ( 3.3.1 ) : تعدد المواد والمنتجات

$M_k$	.....	$M_2$	$M_1$	مواد منتجات
•	.....	•	•	$P_1$
•	.....	•	•	$P_2$
•	.....	•		•
•	.....	•		•
•	.....	•		•
•	.....	•		•
•	.....	•		•
•	.....	•	•	$P_n$

المصدر : A. Burlaud et autre, op cit , p 153

المصدر: من إعداد الباحث

(48 ): A. Burlaud et autre, op cit , p 151

نلاحظ من قراءتنا لهذه المصفوفة أن أي منتج  $P_i$  يستخدم المواد الأولية  $M_j$  ( علما أن  $i=1,2,\dots,n$  وأن  $j=1,2,\dots,k$  ) وبالتالي فإن عدد الانحرافات التي يجب حسابها تساوي  $n*k$ ، ومن جهة أخرى إذا كان كل منتج  $i$  يستعمل عدة أنواع من العمالة ذات  $i$  تأهيل أي  $OS_i$  عدد أصنافها  $h$  (  $i=1,2,\dots,h$  ) فإن عدد الانحرافات تساوي  $n*h$ ، ومنه فإن عدد الانحرافات الكلية ستبلغ  $n*h+n*k$  أي  $n(h+k)$  أما عدد الانحرافات الجزئية فيصبح مساويا  $2n(h+k)$ . فإذا كان عدد الانحرافات كبير ، فإن إخضاعه للتحليل يصبح مملا مما يؤدي إلى عدم القدرة على استغلالها وبالتالي إهمالها. ولتجنب هذه الصعوبة ، فإن العديد من المؤسسات تفضل صب الإهتمام على الانحرافات الأكثر أهمية من حيث القيمة ، حيث يتم تحليلها دوريا للتمكن من مراقبة عملية التشغيل بنجاحة. وتقوم هذه الطريقة على فرضية أن الرقابة الإدارية تهدف أساسا إلى قيادة الأداء على مستوى المؤسسة ولا سيما بالنسبة لعملية الإنتاج ، مما يسمح باتخاذ قرارات لها أثرها على المردودية وعلى الكميات المستهلكة . في حين أن الأسعار لا تحتاج سوى لمراقبة شهرية نظرا لتميزها بالإستقرار خلال دورة تقدر بالشهر ونستثنى من ذلك الأسعار غير المستقرة لبعض المواد الأولية<sup>(49)</sup>. ومن جهة أخرى فإن القرارات الجارية لا تنصب على المنتجات ولكن على شروط الإنتاج أي على كيفية تحويل المواد الأولية واستخدام العمالة بمختلف أصناف مؤهلاتها.

#### جدول ( 4.3.1 ): تجميع الانحرافات

$M_k$	.....	$M_2$	$M_1$	مواد منتجات
.	.....	.	.	$P_1$
.	.....	.	.	$P_2$
.	.....	.	.	.
.	.....	.	.	.
.	.....	.	.	.
.	.....	.	.	$P_n$
				$\Sigma$

المصدر : من إعداد الباحث

أما الوجه الآخر لتبسيط تحليل الانحرافات فيتجسد في عدم الإلزام باستخراج الانحرافات لكل منتج على حده، بل على مستوى عوامل الإنتاج المختلفة. وكننتيجة لذلك فإنه لا يتم البحث عن ملء مصفوفة الانحرافات بكاملها بل يتم الإكتفاء بحساب المجاميع في أسفل الأعمدة.

وتعتمد عملية حساب الكميات المستهلكة من المواد على المعايير الفنية لاستهلاك عوامل الإنتاج (مواد أولية وساعات عمالة) ، وليكن  $M_{ji}$  الكمية المعيارية من المادة الأولية  $z$  التي تستهلك في إنتاج المنتج  $P_i$  ، وإذا كانت الكمية المنتجة الفعلية من  $i$  هي  $Q_{ri}$  فإن الكمية المستهلكة المعيارية من المادة الأولية  $M_1$  لإنتاج مختلف المنتجات  $P_i$  يظهر مجموعها في أسفل العمود الأول تحسب كالاتي:

$$M_{11} * Q_{r1} + M_{12} * Q_{r2} + M_{13} * Q_{r3} + \dots + M_{1n} * Q_{rn} = \sum_{i=1}^n M_{1i} * Q_{ri}$$

أما استهلاك المادة 2 من طرف مختلف المنتجات  $P_i$  يظهر مجموعها في أسفل العمود الثاني وتحسب كالاتي:

$$M_{21} * Q_{r1} + M_{22} * Q_{r2} + M_{23} * Q_{r3} + \dots + M_{2n} * Q_{rn} = \sum_{i=1}^n M_{2i} * Q_{ri}$$

وبالتالي فإن مجموع الاستهلاك المعياري للمادة  $z$  تحسب بالقاعدة الآتية:  $\sum_{i=1}^n M_{ji} * Q_{ri}$

وعندما تتوفر البيانات التي تكشف عن الاستهلاك الفعلي من المادة فإن ذلك سيسمح بحساب انحراف الكمية المستهلكة من المادة بتطبيق المعادلة التالية:

انحراف الكمية المستهلكة = الاستهلاك الفعلي من المادة  $z$  - الاستهلاك المعياري المكافئ لحجم الإنتاج الفعلي

$$Cr (M_j) - \sum_{i=1}^n M_{ji} * Q_{ri}$$

أما مجموع الاستهلاك المعياري للعمالة  $OS$  ذات التأهيل / تحسب بالقاعدة الآتية  $\sum_{i=1}^n OS_{li} * Q_{ri}$  :

ومنه يمكن حساب الانحراف عن الاستهلاك المعياري كالاتي:  $Cr(OS_l) - \sum_{i=1}^n OS_{li} * Q_{ri}$

أما الانحراف بالنسبة لمجموع المواد فيحسب باستخدام القانون الشامل الآتي:

$$\sum_{j=1}^k Cr (M_j) - \sum_{i=1}^n (\sum_{j=1}^k M_{ij}) Q_{ri}$$

ويحسب الإنحراف بالنسبة لمجموع أصناف العمالة حسب التأهيل بالصيغة التالية:

$$\sum_{l=1}^h Cr (OS_l) - \sum_{i=1}^n (\sum_{l=1}^h OS_{li}) O_{ri}$$

إن هذا التحليل لا بد أن يطبق على مستوى كل مركز قرار أي على مستوى مراكز الإنتاج أو الورشات. وتسمح هذه التقنية المطبقة بالحصول على كشوفات المراقبة ( يومية أو أسبوعيا حسب الحاجة) وحسب كل صنف.

الورشة.....		التاريخ.....		
الإنتاج الفعلي				
المنتج 1				
المنتج 2				
المنتج 3				
الإستعمالات .....				
الإنحرافات		المعياري	الفعلي	طبيعة المكونات
غير ملائم	ملائم			
				MP1
				MP2
				.....
				.....
				.....
				OS1
				OS2
				.....
				.....
				.....
				المجاميع

### (5.3.1): بطاقة الرقابة على استهلاك المواد والأجور

#### 2.3.1. الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة

يعتبر نظام التكاليف ملائماً ومفيداً للرقابة على عناصر التكاليف المباشرة من مواد وأجور مباشرة نظراً لأن هذه العناصر تتميز بعلاقتها المباشرة بوحدة المنتج ، لذلك يصبح من السهولة وضع معايير لها مثل معايير المواد المباشرة أو معايير العمل المباشر . أما بالنسبة لعناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة الإضافية فلا يوجد بينها وبين وحدة المنتج

أي علاقة مباشرة، ونتيجة لذلك فإنه يتم تحميل الإنتاج بالتكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس مستوى نشاط معين الذي قد يكون قيمة المواد المباشرة المستخدمة أو قيمة العمل المباشر أو التكلفة الأولية أو ساعات العمل المباشر أو ساعات دوران الآلات أو أي مستوى نشاط يتم استخدامه لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة. ولذلك لا يتم وضع معايير للتكاليف الصناعية غير المباشرة طبقاً لنظام التكاليف المعيارية بل على أساس وضع موازنة معيارية مرنة تكشف عن التكاليف الصناعية غير المباشرة التي ينبغي أن تتحملها الوحدة في حالة وجود مستويات متعددة من الإنتاج أو مستويات متعددة من النشاط. بعد ذلك تقارن التكاليف الفعلية بالتكلفة المتوقعة طبقاً للموازنة عند مستوى محدد من الإنتاج أو من النشاط الفعلي لتقصي أسباب الانحرافات إن وجدت. ويطلق على هذه الموازنة بهذا المفهوم مصطلح الموازنة المرنة **Budget flexible** لأنها تقوم بتعديل قيمة التكلفة المعيارية المتوقعة لتتلاءم مع مستويات النشاط الفعلي. وتعتبر الموازنة المرنة أكثر ملاءمة لتقدير التكاليف من الموازنة الثابتة نظراً لأن هذه الأخيرة لا تأخذ في الاعتبار أثر التقلبات في مستوى النشاط الفعلي عند تقدير التكلفة الإضافية غير المباشرة المعيارية المسموح بها للنشاط الفعلي.

فالميزانية المرنة عبارة عن بناء جدولي يعرض التكاليف المخططة لمستويات مختلفة من النشاط، وتتعلق التكاليف غير المباشرة المدرجة في هذه الميزانية بمراكز العمل ( الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل)، وحتى يمكن إعداد هذه الموازنة، فلا بد من اتباع الخطوات التالية<sup>(50)</sup>:

- تحديد مدى النشاط الملائم ( أو مستوى الطاقة ) الذي سوف يستخدم لإعداد الموازنة المرنة وبالتالي تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة.

- تحديد وحصر عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة والثابتة بالنسبة للتغير في حجم ومستوى النشاط.

- تحليل عناصر التكاليف شبه المتغيرة إلى شقيها الثابت والمتغير.

- بناء المعادلة الأساسية للميزانية المرنة.

- تحديد المستويات المتعددة للنشاط التي يمكن اعتمادها لتصميم الميزانية المرنة.

---

(50) : ناصر نور الدين عبد اللطيف ، المعرفة المحاسبية لغير التجاريين ، الإسكندرية . 2000 ص 267

ومن مقارنة التكاليف التقديرية للميزانية بالتكاليف الفعلية ، نتمكن من استخلاص الانحرافات الأساسية المتمثلة في انحرافات الإنفاق وانحراف الطاقة وانحراف الكفاءة ، ويمكن بلورة ذلك في المعادلات الثلاثة التالية :

### معادلة الانحراف الأول :

انحراف الإنفاق  $e_1 =$  (تكاليف الصنع غير المباشرة الفعلية - مسموحات الميزانية على أساس وحدات النشاط الفعلية).

$$\begin{aligned} e_1 &= FT_R - (FF_p + U_R * fv_p) \\ &= (FF_R + FV_R) - (FF_p + U_R * fv_p) \\ &= FV_R - U_R * fv_p \end{aligned}$$

حيث أن:

: التكلفة الكلية الفعلية ، وتتكون من التكلفة الثابتة الفعلية والتكلفة المتغيرة الفعلية.  $FT_R$

$FF_R$  : التكلفة الثابتة الفعلية

$FV_R$  : التكلفة المتغيرة الفعلية

$FT_p$  : التكلفة الثابتة المعيارية

$U_R$  : وحدات النشاط الفعلي

$fv_p$  : التكلفة المتغيرة المعيارية لوحدة النشاط

وبما أن التكلفة الثابتة المعيارية والتكلفة الثابتة الفعلية متساويتان ، فإن الانحراف الناتج عبارة عن انحراف انفاق أي انحراف في التكلفة المتغيرة.

### معادلة الانحراف الثاني:

انحراف الطاقة المستغلة  $e_2 =$  (مسموحات الميزانية على أساس وحدات النشاط الفعلية) - (وحدات النشاط الفعلية × معدل التحميل الكلي المعياري).

$$\begin{aligned} e_2 &= (FF_p + U_R * fv_p) - U_R * fp \\ &= (FF_p + U_R * fv_p) - U_R * (ff_p + fv_p) \\ &= FF_p - U_R * ff_p \end{aligned}$$

حيث أن:

معدل التحميل المعياري للتكلفة الكلية  $f_P$  :

معدل التحميل المعياري للتكلفة الثابتة  $ff_P$  :

معدل التحميل المعياري للتكلفة المتغيرة  $fV_P$  :

ويظهر هذا الفرق الطاقة الثابتة غير المستغلة في حالة انخفاض مستوى النشاط ، وعلى العكس من ذلك يبرز الوفورات الناتجة من الإستغلال المرتفع للتكلفة الثابتة نظرا لارتفاع مستوى النشاط.

### معادلة الإنحراف الثالث

انحراف الكفاءة  $e_3 =$  ( وحدات النشاط الفعلية  $\times$  معدل التحميل الكلي المعياري ) - ( وحدات الإنتاج الفعلي  $\times$  معدل التحميل المعياري الكلي حسب وحدات الإنتاج الفعلي ).

$$e_3 = U_R * f_P - Q_R * f^{\circ}_P$$

حيث :

$Q_R$  : وحدات الإنتاج الفعلي ، أما وحدات الإنتاج المعياري فيرمز لها  $Q_P$

$f^{\circ}_P$  : معدل التحميل الكلي حسب وحدات الإنتاج الفعلي

ويمكن تحويل المعادلة بسهولة للتعبير عن أن مصدر انحراف الكفاءة سببه على أن الفرق في التكلفة لهذا الإنحراف ناشئ من الفرق بين النشاط الفعلي والنشاط المعياري. وعليه يمكن التعبير عن هذه المعادلة كالاتي:

$$\left( U_R - \frac{Q_R}{Q_P} * U_P \right) * f_P$$

يتبين مما تعرضنا له ، أن التكلفة المعيارية تمثل دعامة أساسية للرقابة على التكاليف والنشاطات وترشيد استخدام الموارد وتوجيه سلوكيات الأفراد حسب مسار الخطة . ولا شك أن أي إدارة تطبق هذا المسعى ستواجه العديد من الصعوبات سواء في صياغة المعايير أو حساب الإنحرافات المتعددة إلا أن المنافع التي تجنيها تهون أمامها جميع العراقيل.

## خلاصة

تبين من دراستنا للمركزات الأساسية لمحاسبة التكاليف أنها نشأت بسبب الحاجة إلى نظام يكشف عن كيفية استخدام المؤسسة الاقتصادية للموارد المتاحة ، واتخاذ هذا النظام كمصدر أساسي للمعلومات يساعد على تقييم أداء المؤسسة ومعرفة مصادر المردودية ، والمحافظة على جودة المنتجات وكيفية تتبع سريان الأعباء داخل شبكة التكاليف ، ومراقبة معايير الاستخدام. فلا يمكن ترشيد تخصيص الموارد وتوجيهها نحو أفضل المجالات إلا بتصميم نظام تكاليفي يلتم طبيعة نشاط المؤسسة وخصائصها التنظيمية وأهدافها وطموحاتها للتموقع داخل المحيط التنافسي. وقد رأينا أن هذا النظام يقدم معالجة جيدة للعديد من الإشكالات الناجمة عن تعقد عملية الإنتاج وتعدد المنتجات مثل حساب تكلفة المنتجات المشتركة والثانوية. أما بالنسبة لحساب الانحرافات ، فرأينا أنها تصبح كثيرة التعقيد عندما تتعدد المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج وتتعدد السلع المنتجة ، وقد اقترحنا صياغة رياضية لتجميع الانحرافات وتبسيطها والتركيز على أهمها لكي ينصب تركيز المسؤولين على المواطن الأكثر أهمية. ونرى أن الرقابة الإنتقائية من نوع قانون باريتو ستوجه الإدارة إلى مراقبة الانحرافات بطريقة ناجعة وفعالة.

وبالرغم من أن نظام التكلفة الكاملة والتكلفة المعيارية ومراقبة الانحرافات قد أثبتنا أهميتهما البالغة في تحقيق النجاح في العديد من المؤسسات ، إلا أن التحولات العميقة على الصعيد التنظيمي والتكنولوجي والمعرفي في العديد من الشركات المعتمدة على درجة عالية من كثافة رأس المال والمعرفة التكنولوجية والتنوع وتكنولوجيا الإعلام والاتصال جعل نظام التكلفة الكاملة التقليدي نظاما لا يستجيب لكافة المتطلبات الإستراتيجية للعديد من المؤسسات الاقتصادية الحالية.

فمن أهم ما يميز طبيعة النشاط الإستغلالي للعديد من المؤسسات الاقتصادية الحالية هو اعتمادها على الإستثمارات الضخمة والأتمتة وتنوع المنتجات بل وتشخيصها وتميز المنتجات بقصر دورة حياتها. وأدى ذلك إلى ارتفاع الأعباء غير المباشرة لتأخذ النصيب الأكبر من تكاليف المؤسسة ، وهذا يجعل تحميلها غير ملائم باستعمال مفاتيح التوزيع التقريبية كما هو الحال في محاسبة التكاليف التقليدية. ولهذا طرحت طرق أخرى لمعالجة التكاليف تعتمد على تحليل الأنشطة والغوص في مسببات التكاليف التي تستخدمها ، هذا بالإضافة إلى طريقة التكلفة المستهدفة التي تعتبر طريقة توقعية واستباقية تعتمد على الإستعداد المبكر للتحكم في تكلفة المنتج قبل الشروع في تصنيعه بالإضافة طريقة تكلفة وحدة القيمة المضافة التي تعتبر أداة فعالة للتحكم في مردودية المؤسسة متعددة المنتجات، وهذا ما سنشمله بالدراسة في الفصل الثاني.

## الفصل الثاني

### الإدارة الإستراتيجية للتكاليف في المؤسسات الإقتصادية

#### تمهيد

تتفوق الطرق الجديدة للإدارة الإستراتيجية للتكاليف عن الطرق التقليدية ، في كونها لا تكتفي برصد واقع التكاليف في المؤسسة الإقتصادية وترشيد استخدام الموارد ، بل إنها تعمل على توجيه الموارد المتاحة للمؤسسة نحو خلق القيمة من منظور الزبون مع مراعاة ما تتحمله المؤسسة من تكاليف في سبيل تلك القيمة. وتتجسد القيمة في مجموع المواصفات والوظائف المجسدة في منتج معين ، حيث أن المنتج يعتبر نقطة الإنطلاق لهيكله تكاليف المؤسسة وترشيد نشاطاتها وتحسين مستوى أدائها في ظل محيط يتميز بالتحولات العميقة على صعيد التكنولوجيا والمعرفة والتنظيم.

وضمن هذا السياق ، نتناول بالتحليل نظام التكاليف بواسطة الأنشطة الذي يكشف عن تلك الأنشطة التي تتجسد كقيمة من منظور السوق والزبائن ، والأنشطة التي لا تولد تلك القيمة ، والغوص في المسببات الأولية للتكاليف من أجل إعادة هيكلتها ونمط الإدارة الإستراتيجية الهادفة إلى تحسين السيوررات وتكييفها مع التجديد وأثر ذلك على التحولات التنظيمية. أما طريقة التكلفة المستهدفة المندرجة في هذا الفصل، فتعتبر طريقة توقعية تهتم بالتحكم في تكلفة المنتجات الإفتراضية من منظور السوق مع مراعاة دورة حياة المنتج . ونعرض لطريقة وحدة القيمة المضافة باعتبارها تكتسب أهميتها من كونها طريقة تحليلية دقيقة تتطلب عناية فائقة وتتلاءم مع خصائص المؤسسات متعددة المنتجات والتي تكشف بدقة عن مصادر المردودية.

## المبحث الرابع

### تحسين الأداء بواسطة طريقة التكلفة والإدارة على أساس الأنشطة

نحاول في هذا المبحث إبراز جوهر معالجة التكاليف من خلال النشاطات الممارسة في المؤسسة بالإضافة إلى عرض مكونات وعناصر الإدارة بالأنشطة ودورها في بلوغ أفضل مستويات الأداء في محيط يتميز بالإضطراب والتحول العميق.

#### 1.4.2 . الأداء كقيمة في منظور السوق والزبائن

في العديد من الحالات يتم الخلط بين مفهوم الأداء ومفاهيم الفعالية ( تحقيق الأهداف ) الكفاءة ( إستهلاك أقل ما يمكن من الموارد لبلوغ الأهداف ) ومفهوم الربح. في حين ، يمكن تعريف مفهوم الأداء على نحو بسيط: فمن وجهة نظر اقتصادية، فالمؤسسة عبارة عن منظمة تستهلك الموارد ( مواد، وقت، رؤوس أموال ) لإشباع رغبات المجتمع ( زبائن محتملين ، فئات اجتماعية أخرى.. ) . فهي إذن تخلق القيمة مجسدة في صورة منتجات وخدمات لإشباع الحاجات وتستهلك مقابل ذلك الموارد لخلق تلك القيمة. فالقيمة تعبر عن الثروة التي خلقتها المؤسسة من أجل زبائنها في حين أن التكلفة تعبر عن الثروة التي استهلكتها من أجل خلق تلك القيمة. وعليه فإن الأداء يمكن تصوره في ظل الزوج قيمة - تكلفة<sup>(1)</sup> ، فالأداء في المؤسسة هو كل ما يحسن النسبة قيمة \ تكلفة. فلا يوجد حد مرضي للقيمة بمعزل عن التكلفة والعكس صحيح . فالتكلفة والقيمة عنصران غير قابلين للتفكيك في مجال قياس مستوى أداء المؤسسة ، وقدرتها على تحسين الأداء مرهونة بتحقيق الوضعية المثلى للعلاقة بين القيمة والتكلفة والمتمثلة في زيادة القيمة للزبائن باستهلاك أقل ما يمكن من الموارد. وإذا كانت تكلفة المنتج عبارة عن معلومة تستقى من المؤسسة ، فإن قيمة ذلك المنتج لا تكتسب إلا من خلال رأي الزبون وحكمه عليه اعتمادا على المنافع التي يستفيد منها.

وفي السياق التنافسي الحالي ، فإن قيمة المنتج ( أو الخدمة ) ترتبط بخصائصه التنافسية ليس فقط من حيث الصلاحية والسعر ولكن وبشكل أكبر من حيث الجودة والإتاحة disponibilité والإختيارات .

ومن الضروري الإشارة أنه من بين مظاهر ضعف الوسائل التقليدية لقياس الأداء هو انكبابها على قياس وتحليل ورعاية التكاليف مع إعطاء أهمية غير كافية لجانب القيمة والتي يتم الخلط بينها وبين التكلفة.

(1): Goel Ernult, Le pilotage de la performance , Cahier du ceren, ESC. Dijon , Bretagne, 2005, p

إن النماذج " الكلاسيكية " للرقابة تركز على فرضيات تبسيطية، أهمها:

- بساطة تشغيل المؤسسة التي هي مفصلة إلى سلسلة من الكيانات المتخصصة ، تتوفر على قدر كافي من الإستقلالية.
- استقرار القوانين التي تخضع لها عملية تشغيل المؤسسة وكنتيجة لذلك تتوفر إمكانية التنبؤ بالأحداث ونتائج العمليات .
- وعليه فإن قيادة المؤسسة ( أو أي قسم منها) تعتمد على نمذجة التشغيل الداخلي لها وصياغة معايير السلوكيات ثم القيام بالرقابة الدورية للتأكد من مطابقة الأفعال للمعايير المحددة في البداية.

غير أن الأسواق شهدت تحولات كبيرة حيث أصبحت تتميز بمنافسة شديدة غير مستقرة وغير مؤكدة ( منافسة شديدة، ازدياد متطلبات الزبائن من حيث الجودة والتقديم الفوري للمنتج ، والتجديد، الخ ) وأصبحت المؤسسات تتميز بدرجة كبيرة من التعقيد يصعب نمذجتها مما أدى إلى إبطال فرضيات البساطة والاستقرار التي بنيت عليها النماذج الكلاسيكية للرقابة . فالطرق الكلاسيكية لمحاسبة التكاليف لا تسمح بالتكفل بالمنتجات الجديدة المتميزة بالتنوع وتعدد الوظائف، فضلا عن أنها تتجاهل النشاطات التي لا تستجيب بالضرورة لمنطق الحجم ولكنها تقدم عناصر مشكلة للقيمة وبالتالي للأداء على مستوى المؤسسة ( مثل خصوصية المنتج، الآجال، الخدمات المرافقة، الخ). وبناء على ذلك ، فإن الطرق الكلاسيكية تفرز اختلالات في مجال تخصيص الأعباء غير المباشرة مما يؤدي إلى حساب تكلفة إنتاج مظلمة وغير ملائمة لاتخاذ القرارات.

إن هناك من الطرق مثل  $ABM / ABC$  ( التكلفة على أساس الأنشطة / الإدارة على أساس الأنشطة ) التي يمكن استعمالها كأدوات عملياتية لقيادة الأداء ، حيث تكمن أهمية هذه الطرق في تمثيل المؤسسة في صورة شبكة من الأنشطة ، ويسمح هذا التمثيل بما يلي :

— حساب تكلفة النشاطات مباشرة وبصورة دقيقة ويكون ذلك اعتمادا على مسببات التكاليف التي تعكس الكيفية التي استهلكت بها الموارد ثم ربط تكلفة النشاطات بمواضيع التكاليف ( منتجات ، خدمات ، زبائن ) .

— إدراج التوجهات الإستراتيجية الكبرى والاستقلالية المعرفية للأفراد. وطبقا لذلك ، فإن هذا التمثيل يفضل المقاربة المعتمدة على سلسلة القيمة والتي تسقط الرقابة على أساس الأقسام لصالح القيادة المعتمدة على السيرورات ( التي غالبا ما تكون عرضانية) ومن جهة أخرى ، فهي تسترجع للفرد مكانته وقدرته على التأويل والفعل والتعلم.

إن تحسين الأداء ينبغي أن يحدث ضمن منظور شمولي ويسمح من جهة بإدارة التغيير وجعل الأهداف الإستراتيجية تستوعب السيرورات المولدة للقيمة وإعادة التصميم السريع والمتكامل للسيرورات من منظور رغبات الزبائن.

وباعتبار أن طريقتي  $ABM / ABC$  ، تقترح النشاط كحلقة قاعدية للتحليل تسمح باستقطاب  $décliner$  التوجهات الكبرى للمؤسسة نحو الأفعال الداخلية لها ، فإننا ننتقل من نموذج ميكانيكي للرقابة إلى نموذج اجتماعي مفتوح ، مجسد في القيادة القابلة للتطور بفعل مبادرات الأفراد المرتكزة على القدرات الجماعية لتأويل الأحداث الجارية في محيطهم.

## 2.4.2. مضمون محاسبة التكاليف بواسطة الأنشطة

إن هذه الطريقة هي ثمرة أبحاث CAM-I<sup>(2)</sup>، وهي تنطلق من الإعتبارات الآتية:

– في إطار نشاط يعمل تحت قيد تحقيق أعلى درجات الكفاءة ، يتم البحث بطريقة ممنهجة عن المهام المولدة للتبذير بقصد القضاء عليها ( مفهوم فائض القيمة المفيد) ، وعليه فمن غير المقبول السماح بتوزيع الأعباء العامة على المنتجات بأسلوب تقريبي وغير دقيق لا سيما وأن قيمة المنتج في منظور الزبائن أصبحت مرتبطة أكثر فأكثر بالعمل غير المباشر ( الرقابة الجادة ، الفعالية اللوجستية، خدمات ما بعد البيع). وبالتالي فمن الضروري تحديد العلاقة السببية بين المنتجات والأعباء العامة التي تنفقها المؤسسة.

– ينبغي أن نعرف اليوم أن المنتج هو ثمرة تجميع مشخص لمجموعات جزئية نمطية لتلبية قطاعات مختلفة من الزبائن أصبحت تنفرد أكثر فأكثر بخصوصيات محددة. فتشكيلة المنتجات قوية الحساسية لتطور أذواق المستهلك: فالمنتجات تتجدد والخدمات تتطور. فهناك قسط متزايد من استهلاك الموارد لا يمكن تفسيره بتغير حجم الإنتاج بل بتنوع عمليات الإنتاج والمنتجات، وينبغي تجسيد أثر هذا التميز في حساب تكلفة المنتجات.

– أصبح من المنطقي حصر نمذجة نظام المعلومات التحليلي ( التكاليفي) في النشاطات وليس في المنتجات ، والسبب في ذلك أن المنتجات عابرة volatile والنشاطات باقية ( إعداد الطلبية ، مراجعة السيورورات ، إعادة التصميم، تصنيف الموردين ، إعداد الفواتير،..... )<sup>(3)</sup>.

---

(2) : ( consortium for advanced manufacturing-international), M.Gervais ,  
Contrôle de gestion ; Economica PARIS ; 1997, P173

(3): H.Bouquin ,op cit ,159

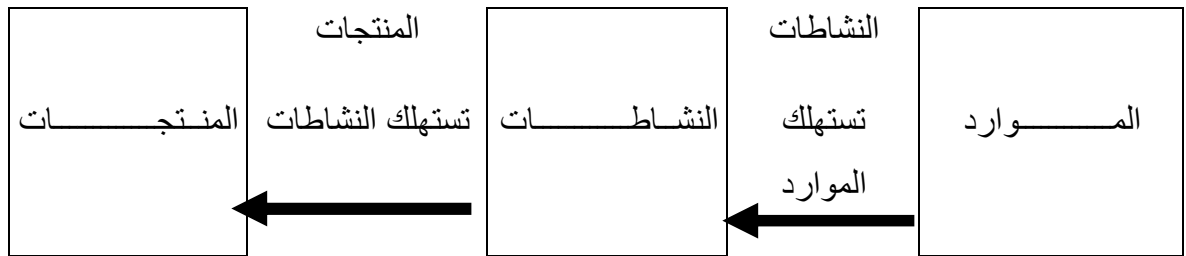
يتمثل حساب التكاليف عن طريق الأنشطة في وضع عامل وسيط بين مراكز العمل والمنتجات. هذا العامل هو النشاطات، ويتم حساب تكلفة النشاطات التي تقدمها مختلف المراكز ثم تقييم مقدار استعمال المنتجات لتلك النشاطات، بحيث نتمكن من تقييم تكلفة المنتجات تقييماً ملائماً.

وعليه فمنطق النظام الجديد يتلخص في أن :

– النشاطات تستهلك الموارد أثناء تنفيذ العمليات.

– أما المنتجات فهي تستهلك النشاطات.

#### شكل ( 1.4.2 ) :النشاطات كوسيط بين المنتجات والموارد



المصدر : إعداد الباحث

#### 3.4.2. توصيف نظام التكلفة بواسطة الأنشطة

يرتكز تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحصر مختلف الأنشطة المنفذة داخل المؤسسة وتحديد مسيبتها ثم تحميل التكاليف بواسطة تلك المسببات

#### 1.3.4.2. تحديد النشاطات

يمثل النشاط مهمة خاصة أو مجموعة من المهام من نفس الطبيعة يتم أداؤها بغرض إضافة القيمة للمنتج. وبشكل أكثر تحديداً فإن بيار لورينو<sup>(4)</sup> P. Lorino عرف النشاط بأنه مجموعة من المهام الأولية التي ينفذها شخص أو مجموعة من الأشخاص والتي تتطلب مهارة خاصة، وتكون متجانسة من حيث سلوكها التكاليفي ومن حيث الأداء، وتسمح بتقديم مخرجات (قطع مصنعة ، انتقاء الموردين) للزبائن داخل المؤسسة أو زبائن من خارجها، وتعتمد على سلة من المدخلات ( عمل ، آلات، معلومات،..).

ومن أجل استخلاص النشاطات ، يتم إخضاع مراكز العمل للدراسة اعتمادا على المناقشات مع مختلف المسؤولين ، ثم معاينة الأقسام خلال فترة معينة، وتحليل للأعمال التي أنجزها الأفراد (هذا المسعى يسمح باعتماد الأفعال ، وتدقيق أو تصحيح النتائج السابقة، واستنفار الأفراد من أجل تقديم أقصى جهود لتنفيذ المشاريع... ) .

يتم تجزئة مراكز العمل إلى نشاطات أولية وبناء على دراسة دقيقة للمستندات المحاسبية، توزع تكلفتها على النشاطات، على الوجه الذي يجعل الأعباء مخصصة مباشرة على النشاطات ( أي موزعة بدون غموض ).

ولا ينبغي للمحلل أن يحتكر هذه المرحلة، بل على العكس يجب أن يتقاسمها مع أعضاء المؤسسة موضوع الدراسة. إنه من المهم في هذه المرحلة ، أن ينشأ حوار بين التقنيين والمحاسبين ( تشكيل مجموعات تفكير) ، وجعلهم يقتنعون بأن مفهوم النشاط عبارة عن توفيق بين الواقع التقني وما يمكن للنظام المحاسبي أن يحصره. ويجب أن نأخذ في الاعتبار أن التفكير يكون دائما متحيزا قليلا بسبب هيكل السلطة الموجود.

#### 2.3.4.2 . البحث عن المسببات

تتمثل المرحلة الموالية في البحث، بالنسبة لكل نشاط ، عن العامل المفسر الأساسي ( المسبب) لتغير استهلاك الموارد. هذا العامل الذي يسمى مسبب يستعمل كأداة لقياس الأداءات المقدمة.

إن المسببات يمكن أن تكافئ وحدات التشغيل في المحاسبة التحليلية التقليدية ( ساعة العمل المباشر، ساعة الآلة، كمية وقيمة المادة ، عدد الوحدات المنتجة) التي تكون مرتبطة بحجم الإنتاج ، وتوجد هناك مسببات جديدة ترتبط بتعدد عملية الإنتاج وتتنوع المنتجات المصنعة مثل عدد الطلبات المصنعة وعدد المكونات المستعملة وعدد مرات الرقابة وعدد التعديلات الفنية خلال الدورة ، الخ...<sup>(5)</sup> ومن البديهي ، فإنه حسب وجهة النظر المحاسبية ، فإن النشاطات المأخوذة في الاعتبار، هي تلك النشاطات التي يمكن أن تحدد مسبباتها بوضوح ( نعني بها المسببات التي تفسر تغير مستوى التكلفة).

---

( 5 ) : P.Bescos , C.Mendoza, Le management de la performance, PARIS,ECM,1997,p 112

أما ج. بريمستون J. Brimston ومعه ب.ل. ميسكوس P.L. Bescos و هـ. بوكان H.Bouquin فهم يستعملون مصطلح " مسبب النشاط" عندما تتعلق المسألة بتحديد وحدة قياس تسمح بتوزيع استهلاك التكلفة على النشاطات ثم على المنتجات ( أي عندما يتعلق الأمر بإيجاد متحول يبرز علاقة الارتباط بالتكلفة لاتخاذها كأساس للتوزيع) والإحتفاظ بمصطلح " مسبب التكلفة" للتعبير عن العوامل التي تنشيء التكلفة أي التي تفسر الارتباط القائم بين مسبب النشاط واستهلاك الموارد. وقد أورد هـ. بوكان H.Bouquin المثال الآتي<sup>(6)</sup>:

إن القانون الإقتصادي يمكن أن يربط تكلفة إعداد الفواتير بعدد الفواتير، ولكن عند التحليل يتبين أن الأسباب العميقة لهذه التكلفة هي عدد صغار الزبائن أو عدد مرات التسليم الجزئي أو بسبب أن المتعاملين مع المؤسسة يشترطون التسليم المتكرر بكميات صغيرة ( حالة الزبائن الذين يعملون بطريقة التسليم في الوقت المناسب) وقد أعطى ج. بريمستون J. Brimston مثلاً آخر إذ يقول أنه بالنسبة للنشاط المتمثل في إلصاق القطع في اللوحة الإلكترونية ، فإن التكلفة تتغير حسب عدد مرات الإلصاق وعليه يتم حساب التكلفة بعدد مرات الإلصاق ، في حين أن عدد مرات الإلصاق يتأثر بعدة عوامل مثل تصميم المنتج والتكنولوجية المتاحة<sup>(7)</sup>.

فالارتباط المستقر بين متحول ما (مسبب) والتكلفة يكون كافياً لحساب التكلفة ، أما إدارة الأداء وإعادة هيكلة التكاليف فهي تتطلب البحث عن الأسباب العميقة الأولى ( أي المسببات الحقيقية الهيكلية). ويقضي هذا الموقف بضرورة تبني مفهوم مسبب التكلفة القريب لمفهوم وحدة التشغيل عند تطبيق طريقة التكلفة بواسطة الأنشطة، ونحتفظ بمبدأ مسبب التكلفة الخلفي ( مسبب المسبب) للإدارة عن طريق الأنشطة.

#### 3.3.4.2 . مراكز تجميع النشاطات كوسيط لتحميل التكاليف

إن تحميل التكاليف وفق طريقة الأنشطة يقوم على أساس تحليل مراكز العمل إلى نشاطات أولية ، ويتم تجميع النشاطات التي لها نفس مسبب التكلفة ضمن مجتمعات تسمى " مراكز تجميع النشاطات" ومن ثم تحمل تكلفة النشاطات إلى المنتجات بالتناسب مع حجم المسببات المستهلكة من طرف كل منتج. وعندما يكون التحليل قد مورس بطريقة سليمة، فإن النظام الذي نحصل عليه يخضع للخصوصيات الآتية:

( 6): Ibid, p215

( 7): M.Gervais , op cit,p 312

- يمثل النشاط مهارة فردية أو جماعية متميزة، وهي تسمح بتحقيق مخرجات كلية مشتركة ووحيدة.

- إن مجموع الأفعال المشكلة للنشاط تكون متجانسة بالقدر الكافي لكي تستجيب لقانون سلوك اقتصادي وحيد متناسق ويعبر عن مدلول محدد.

- تتموضع جميع المهام الضرورية لتحويل المدخلات إلى مخرجات داخل حدود النشاط.

- ينبغي لأفراد المؤسسة قبول واستيعاب منطق التقسيم ( تجزئة المراكز إلى نشاطات) ويكون بإمكانهم تحديد انتمائهم للنشاطات المحددة.

- تيسير إمكانية ربط أغلب الأعباء بالنشاطات المحددة دون غموض.

ويبدو بشكل عام أن العديد من النشاطات الأولية ( المنتمية لنفس مركز العمل أو لمراكز عمل مختلفة) لها نفس العامل المفسر لاستهلاك الموارد. وكنتيجة لذلك، فإن النشاطات التي يكون لها نفس العامل المسبب لاستهلاكها للموارد تدرج في نفس مجمع التكلفة. وحسب بيار ميفلك P.Mevelléc<sup>(8)</sup> فإن هذا التبسيط يسمح بجعل النظام أكثر فعالية وقليل التكلفة، إذ أن التأثير على المسببات ( ذات العدد القليل) من أجل ضغط التكاليف يؤدي إلى انتشار ذلك التأثير في مختلف النشاطات المرتبطة بذلك المسبب وهذا ما يخلق رافعة مالية هامة.

وهناك طريقة أخرى للتبسيط تتمثل في البحث عن الروابط القائمة بين النشاطات المتعلقة بإنجاز منتج أو خدمة (منظور السيرورة Processus)، ثم القيام بتجميع النشاطات وفق هذا المنظور. إن تعاقب العمليات عبارة عن مجموعة من النشاطات المرتبطة فيما بينها بواسطة تدفق المعلومات والمواد والتي يتم توليفها لتقديم منتج مادي أو غير مادي ذو أهمية ومحدد بدقة<sup>(9)</sup>. فالمنظور هنا يتمثل في التجميع آخذين في الاعتبار سلسلة المسببات التي تخترق المؤسسة. على سبيل المثال فإن سيرورة الشراء تنطلق في كل مرة يبلغ فيها المخزون المستوى الأدنى، وهو يتطلب تسلسل النشاطات الآتية: انتقاء الموردين من قائمة الموردين المعتمدين، إرسال الطلبية، استلام البضاعة، القيام بالشحن والمناولة، الرقابة على الجودة، مسك بطاقة المخزون،... فمسبب التكلفة يمكن أن يكون هو العامل Facteur الذي أحدثها بشرط أن يكون قابلا للقياس ويظهر سلوكا تكاليفيا متجانسا.

---

(8) P.MEVELLEV;La comptabilité a base d activités ;tome 1;vol 1.Vuibert 2006;p 277

( 9 ) P.Lorino ; op cit p 97

لقد بينت التجارب أنه بالإمكان تجميع الأنشطة، حسب مسببات التكلفة، وفق أربعة أصناف ممكنة (10) وهي:

- الأنشطة المرتبطة بالحجم المصنع: تكون فيها المسببات المفضلة هي ساعة العمل أو ساعة الآلة....،
- الأنشطة المرتبطة بتغيير اللوطات أو السلسلة : تكون فيها المسببات المفضلة عدد الطلبات المصنعة أو عدد السلاسل المصنعة....،
- الأنشطة الداعمة المتعلقة بموضوع تكلفة: مسبباتها الرئيسية هي عدد المكونات أو عدد التعديلات التقنية.
- الأنشطة العامة الداعمة والتي تكون أعبؤها مستقلة عن الحجم وعن تشكيلة المنتجات: في هذه الحالة فإن المسبب يتمثل في وعاء توزيع مثل القيمة المضافة.

ومن الضروري اكتشاف الأنشطة التي لا تساهم في توليد القيمة في منظور الزبون، فهذه الأنشطة لا يمكن إلغاؤها نظرا لأنها ضرورية لسير نشاط المؤسسة واكتساب المهارات . غير أن الزبون لا يلمس بشكل مباشر تأثير تلك الأنشطة في المنتج ومن ثم يتوجب تقليصها إلى أكبر حد ممكن بشرط عدم خلق اختلالات وظيفية أو التأثير سلبا على مستوى الأداء الكلي (11).

ومن بين تلك الأنشطة نذكر : الأنشطة المتعلقة بتنظيف المحيط في المؤسسة، الأنشطة المرتبطة بالتكوين. فهذه الأنشطة لا يمكن إلغاؤها ولكن يمكن التحكم فيها وتقليصها على الأقل في المدى القصير.

وهكذا ، يتبين لدينا أن التكاليف غير المباشرة في هذه الطريقة يتم تحميلها بواسطة الأنشطة اعتمادا على المسببات. وينبغي أن نعلم أن مجتمعات التكاليف تضم مجموعة النشاطات التي تشترك في نفس المسبب ، وبالتالي فإن هذه الطريقة توفر لدينا إمكانية تقليص تكلفة مجموعة من النشاطات دفعة واحدة من خلال المسبب المرتبط بها وهذا ما يخلق لدينا " رافعة مالية " تساهم في تحسين مردودية المؤسسة.

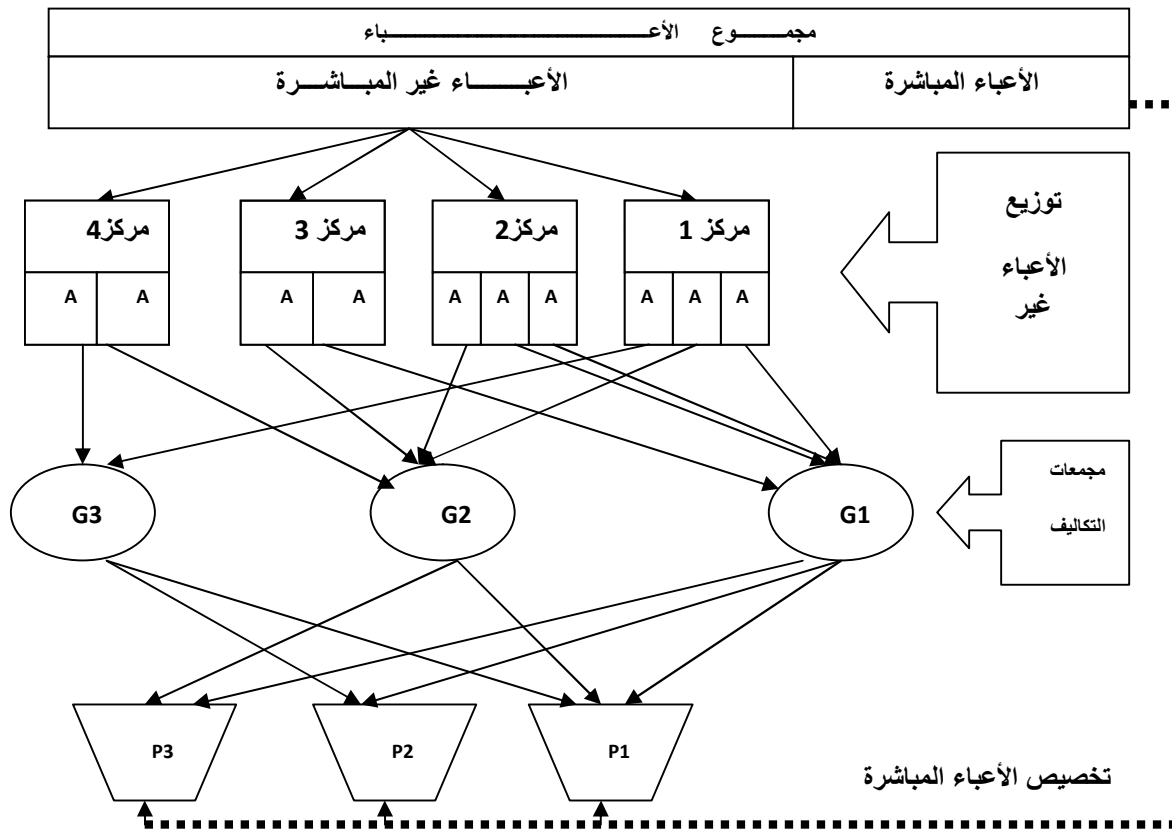
---

(10):C.Alazard,op cit ,p299

( 11) :C. Alazard et autres; contrôle de gestion. DUNOD 1998;p 323-325

وينبغي أن نشير إلى أن عمليات تحليل النشاطات واستنباط المسببات محفوفة بالكثير من العناء والجهد وهي تحتاج إلى فرق عمل متخصصة، بالإضافة إلى وجوب توفير المستندات ومصادر استقاء البيانات. ويعتبر تعاون التقنيين والمحاسبين داخل المؤسسة شرط ضروري للتمكن من تصميم نظام ملائم لمعالجة التكاليف. ولا شك أن بروز معارضة لتصميم نظام التكاليف بواسطة الأنشطة يعتبر أمر بديهي، ويعود ذلك إلى انعكاس عملية التطبيق على إعادة الهيكلة التنظيمية وإعادة النظر في السيرورات، فضلا عن أن الكشف عن النشاطات غير الضرورية سيربك العديد من الأفراد داخل التنظيم.

شكل (رقم 2.4.2): مخطط حساب التكاليف بواسطة طريقة الأنشطة



المصدر : إعداد الباحث

#### 4.3.4.2 تمثيل كيفية تجميع النشاطات ذات المسبب المشترك

إن العمل التحليلي للنشاطات والمسببات، يسمح بتجميع النشاطات عندما تكون المسببات متماثلة، ويتبين ذلك من خلال المثال المدرج في الجدولين (3.4.2) و(4.4.2).

جدول ( 3.4.2 ) : النشاطات ومسبباتها

المسببات الممكنة	النشاطات A
مدة الصنع - عدد خطوط الإنتاج	1 A التصنيع - عدد خطوط الإنتاج
عدد اللوطات الصادرة	2 A مراقبة الإصدارات
عدد الإستلامات - عدد المراجع	3 A مراقبة التموينات
عدد اللوطات الصادرة - عدد الزبائن	4 A إرسال المنتجات التامة
عدد خطوط الإنتاج المتاحة	5 A صيانة المعدات الموجودة
عدد المنتجات - عدد المراجع	6 A تسيير التعديلات التقنية
عدد الموردين - عدد المراجع	7 A تسيير الموردين
المصدر: إعداد الباحث	8 A تسيير القانما
عدد خطوط الإنتاج	9 A تركيب وسائل جديدة
عدد الإستلامات - عدد اللوطات المصنعة	10 A الخزن
عدد اللوطات المصنعة - عدد المراجع	11 A برمجة الإنتاج

بعد الفراغ من جرد النشاطات والمسببات المرافقة لها ، يتم الشروع في عملية الفرز لانتقاء المسببات التي سيتم اعتمادها كأدوات لتخصيص التكاليف. وتكون عملية التحليل على شكل مصفوفة تسمح بالحصول على مراكز تجميع التي تشترك في نفس المسبب.

جدول (4.4.2) ، تجميع النشاطات حسب المسببات

A11	A10	A9	A8	A7	A6	A5	A4	A3	A2	A1	المسبب / النشاطات
										x	مدة التصنيع
		x				x				x	عدد خطوط الإنتاج
							x		x		عدد اللوات الصادرة
	x							x			عدد الإستلامات
							x				عدد الزبائن المستفيدين من الخدمة أو السلعة
			x		x						عدد المنتجات
x			x	x	x			x			عدد المراجع
				x							عدد الموردين
x	x										عدد اللوات المصنعة

المصدر : إعداد الباحث

ويتم إنشاء مجتمعات التكلفة بناء على وحدات التشغيل (المسببات) الأكثر تكرارا، وهكذا يمكن إنشاء مراكز التجميع الآتية:

مركز التجميع (1): ويشمل النشاطات A3,A6,A7,A8,A11 مسبب التكلفة هو عدد المراجع.

مركز التجميع(2): ويشمل النشاطات A1,A5,A9 مسبب التكلفة هو عدد خطوط الإنتاج.

مركز التجميع(3): ويشمل النشاطات A2,A4 مسبب التكلفة هو عدد اللوات الصادرة.

أما النشاط A10 فهو لا ينتمي لأي مجمع تكلفة وفي نفس الوقت فإن هذا الجدول لا يسمح بالفصل في المسبب الذي يجب اعتماده. ولنقبل أن دراسة تكملية سمحت باعتماد مسبب ملائم وهو عدد اللوات المصنعة.

#### 5.3.4.2 . تحميل التكاليف للمنتجات

بعد إنجاز عملية التجميع وقياس حجم المسبب، يمكن حساب تكلفة مسبب التكلفة. فهذه التكلفة تساوي مجموع الأعباء المجمعة في مركز التكلفة ( أو المجموعة حسب السيرورة) مقسمة على حجم المسبب. وبالرغم من أن مسبب التكلفة يتشابه مع وحدة التشغيل إلا أن الفروق العميقة بينهما ظاهرة وهذا من حيث: عدم التمييز بين المراكز الأساسية والمراكز المساعدة بالإضافة إلى أن مسبب التكلفة يعود بنا إلى العوامل التي تحدث التكلفة.

بعد إنجاز الأعمال السابقة، وبناء على قائمة المنتجات وما تشمله من تشكيلات ، يتم تحديد مختلف المجموعات الجزئية أو المنتجات الوسيطة التي يتكون منها المنتج وكذلك حصر مختلف التوليفات الخاصة الموجودة، وبذلك تحسب تكلفة المجموعات الجزئية.

في كل مرحلة إنتاجية، فإن تكلفة المجموعات الجزئية تتكون من الأعباء المباشرة (أساساً تكلفة المواد) ومقادير من الأعباء المتأتية من مراكز تجميع التكاليف<sup>(12)</sup>. ويتم عرض التكلفة على الوجه الذي يظهر أسباب استهلاك الموارد كما هو مبين في الجدول (5.4.2) ؛ ويمكن أن نميز ما يلي:

- التكلفة الحجمية ، وهي استهلاك الموارد المرتبط بحجم الإنتاج: مادة أولية، عمل مباشر، ساعة آلة.
- تكلفة اللوطة(أو تكلفة الشروع في إنتاج سلسلة) أي استهلاك الموارد الناتجة من نمط تنظيم العمليات الإنتاجية وتشمل تكلفة ضبط الآلات ، تكلفة الرقابة على الجودة، الخ.
- التكلفة المرتبطة بوجود المجموعات الجزئية وهي مستقلة عن حجم الإنتاج ونمط التصنيع وتشمل تكلفة الإحتفاظ بملف الصيانة، وتكلفة خزن معلومات الإنتاج في الحواسيب، الخ.

## جدول (5.4.2): تحميل التكاليف للمنتجات

المبلغ	تكلفة الوحدة	الكمية	
M1 {	x	x	التكلفة الحجمية
	x	x	مواد أولية
	x	x	يد عاملة مباشرة
M2 {		x	ساعة آلة
		x	تكلفة اللوطة
		x	أمر الصنع
M3 {		x	الرقابة على الجودة
		x	التكلفة المرتبطة بوجود المجموعات الجزئية
		x	
تكلفة الوحدة = ( M 3+ M2 + M1 ) \ الكمية المنتجة			

المصدر :

H.Bouquin ; op cit p 138

– بالنسبة للتكلفة المستهلكة بغرض المحافظة على القدرات ( الإدارة، صيانة المباني، التأمينات، البحث الأساسي ، التكوين) تكون رسم علاقة دقيقة بينها وبين النشاطات. ومن أجل التمكن من تحميل هذه النفقات للتكاليف ، فإنه كثيرا ما يستعمل شبه مسبب وهي القيمة المضافة التي تلعب في هذه الحالة دورا مماثلا لوعاء الأعباء في الطريقة الكلاسيكية.

في نهاية المطاف ، فإن التكلفة الوحيدة لمجموعة جزئية تحدد بإدماج تلك المكونات الثلاثة ( أو الأربعة إذا أخذنا في الاعتبار تكلفة المحافظة على القدرات) في حساب تكلفة الكميات المنتجة.

وهكذا يمكن حساب تكلفة إنتاج المنتجات بتجميع تكلفة إنتاج المجموعات الجزئية التي يتألف منها المنتج. وللوصول إلى سعر التكلفة ، يتعين إدراج مقدار من تكلفة التوزيع والتكلفة الإدارية في تكلفة المنتج وتتم عملية التحميل بناء على حجم المسبب المستهلك.

#### 6.3.4.2. مزايا وحدود طريقة التكلفة على أساس الأنشطة

تعتبر طريقة التكلفة على أساس الأنشطة رجوعاً إلى أصول المصادر المحاسبية من حيث أنها تركز على ضرورة استنساخ السيولة الحقيقية للإنتاج والبيع وتنبني في نفس الوقت صيغة تقييم تكشف عن مصادر التكاليف بحيث يمكن تتبع مسارها بدقة.

وفق هذه الطريقة، تم التخلي عن مبدأ توزيع الأعباء وتعويضه بتخصيص تكلفة الموارد المستهلكة للنشاطات ومراعاة الإستعمال المتغير للنشاطات من طرف المنتجات مع زوال التمييز بين ما هو منتج وغير منتج. وهكذا تسود النظرة الموحدة للمؤسسة "فإنتاجية المؤسسة ناجمة من تضافر جهود الأطراف المختلفة بداخلها"<sup>(13)</sup>. أما على المستوى الإستراتيجي، فإن هذا النظام يسمح بقياس أثر القرارات المتعلقة بالمنتجات على نشاطات المؤسسة (مثل قرار اللجوء إلى المناولة، تشخيص الطلبات). فانطلاقاً من سعر التكلفة، يمكن الصعود إلى النشاطات الأولية وتقييم الإنعكاسات على مختلف مراكز المسؤولية، وهكذا تتوسع وتعمق المعلومات الخاصة بالعلاقات بين مختلف مكونات التنظيم.

هذا ويمكن كذلك تركيز التحليل أكثر فأكثر حول النشاطات وهذا لا يخلو من الفوائد عندما يكون السبق التنافسي مرتبطاً بنشاطات ليست على علاقة مباشرة بعمليات تصنيع المنتج. وعليه يصبح بالإمكان عزل النشاطات الضرورية لخلق مواصفات للمنتج تؤدي إلى زيادة قيمته، ثم مقارنة تكلفة تلك المواصفات مع الإيرادات الإضافية.

وتسمح هذه الطريقة بحساب تكلفة السيولة (تعاقب نشاطات مختلفة مرتبطة بعلاقات زبون - مورد والتي يحدثها عامل مشترك). مثلاً في ظل نظام يعمل بطريقة الوقت المناسب *juste à temps* وتعظيم القيمة للزبون، يكون من المهم تقدير تكلفة سيولة العمليات المتعلقة بطليبة معينة (تتعلق التكلفة بالتسلسل الآتي: تسجيل الطلبية من طرف القسم التجاري، تخطيط الصنع من طرف قسم تسيير الإنتاج، الرقابة على الجودة المواكبة لعملية التصنيع، تعبئة المنتج وإرساله، إصدار الفواتير وتحصيل القيمة من الزبون) والسر في ذلك يعود إلى أن مستوى الأداء يرتبط بطريقة توليف هذه النشاطات.

عندما يتعلق الأمر بمحيط مضطرب، يتوجب مراجعة تسيير مجموع نشاطات المؤسسة بحيث يعاد تنظيمها باستمرار على الوجه الذي يمكن من تقديم خدمات ومنتجات محملة ببقاوة من المواصفات تتناسب مع متطلبات الزبائن<sup>(14)</sup>. ضمن هذا السياق، فإنه لا يمكن اعتماد المنتج والوظائف كقواعد دائمة لهيكل حساب التكاليف لأن مدة حياة المنتجات أصبحت قصيرة، والتحويلات التنظيمية السريعة.

(13): P.Mévellec . la pertinence retrouvée, édition Malesherbes.1991.p93

(14):C. Alazard ; op cit p 306

وعليه فإن الأسس الجديدة لحساب التكاليف تتمثل في المهارات والسيرورات العرضانية الكبرى Les grands processus transversaux ( سيرورة خلق منتجات جديدة، إدارة الجودة، إدارة الموردين والمناولين، السيرورات الأساسية للإنتاج، لوجستية التوزيع، الخ)، من حيث أنها تلعب دور المتحكم في العوامل المفتاحية لنجاح المؤسسة وتحدد كفاءاتها المتميزة.

إن الإهتمام ينصب على السيرورات الأساسية، باعتبار أن تنافسية المؤسسة تحقق من خلال التحكم في تلك السيرورات وليس من هذا المنتج أو ذاك . فالمنتج كموضوع أساسي للتكلفة يتجه نحو التجدد والزوال لصالح السيرورات المرتبطة مباشرة بالخيارات الإستراتيجية (15).

يسمح إلغاء التمييز بين المراكز المساعدة والمراكز الأساسية بتجنب التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة والتي تعتبر مصدر تقريب وعدم دقة في عملية الحساب.

وينبغي قبل التفكير في إعداد نظام لحساب التكاليف على أساس الأنشطة، التأكد من توفر المعطيات الضرورية ، مثل البيانات الفيزيائية لقياس حجم المسببات، فهذا النظام التكاليفي يحتاج إلى أنظمة للعدد داخل النشاطات ومزاوجة تلك الأنظمة مع النظام المحاسبي. فمن غير المقبول تجاوز الصعوبات بواسطة التوزيع التقريبي المعتمد على مفاتيح التوزيع والتوزيع المتناسب مع ساعات العمل المباشر لأن ذلك سيخلق تحيزا معتبرا مما يجعل النتائج مضللة.

هذا ، ويمكن السماح بتجميع بعض النشاطات في مركز واحد إذا كانت هذه الأخيرة غير مرتبطة بمسبب محدد وإدماجها في آخر مرحلة من حساب التكاليف (16).

وفي العديد من السيرورات التشغيلية ، نتعرض إلى صعوبة كبيرة في توزيع عمل الفرد بين النشاطات المتعددة التي أوكلت إليه، وفي هذه الحالة يمكن الإعتماد على التوزيع التقريبي.

ويعد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مكلفا من ناحية الوقت والمال ، فهو يتطلب حصر الأفراد وفرز كتل كبيرة من المستندات ، واختبار العديد من الفرضيات ،... ومن الضروري التنبيه الى انه قبل الشروع في تطبيق شامل لنظام التكلفة ، ينبغي القيام بمحاولة تجريبية في موقع قيادي في المجالات التي يعتقد أن حساب التكلفة فيها غير مرضي.

(15):Ibid p 317

(16): M Gervais op cit : p 195

ومن الضروري ، عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مراعاة المقاومة التنظيمية للتغيير وارتفاع تكلفة التحويلات . فعلى سبيل المثال إذا كان المنتج A مقيم بطريقة مضخمة بـ 20 % والمنتج B مخفض التقييم بـ 20% ، فإن مسؤول المنتج B من المتوقع أن يكون له ثلاث مواقف وهي (17):

– طلب تحليل تكميلي؛

– الرفض والظن في مصداقية البيانات الجديدة أو تجاهل النتائج؛

– قبول النتائج مع القيام برد فعل مناسب.

إن الموقفين الأول والثاني سيؤديان إلى إفراز تكلفة إضافية ذات مصدرين الأول خارجي بسبب استحالة تغيير سعر البيع والثاني داخلي بسبب أن سياسة تخفيض التكلفة في هذه الحالة ستخلق نزاعات داخلية.

أما الموقف الثالث فسيُدفع إلى بروز القرارات التالية:

– محاولة زيادة إيرادات المنتج أو رفع سعر البيع وهذا سيؤثر على العلاقة مع الزبائن والمنافسين ويرفع تكلفة الصفقات والمفاوضات.

– اللجوء إلى تخفيض سعر التكلفة مما يؤدي إلى إحداث تعديلات على تصميم المنتج أو طريقة الصنع والتوزيع وهذا يتطلب جهوداً متعددة الوظائف ويؤدي إلى تغيير الوضعيات المكتسبة ( إمكانية تسريح بعض الأفراد) .

– القرار بإلغاء المنتج وهذا يصطدم بحواجز نفسية لا يستهان بها قد تؤدي إلى الإنسداد.

وبشكل عام ، فإن تطبيق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة قد تخلق حالة عدم استقرار ، وبالتالي فإن تطبيقها بنجاح يتطلب إدارة جيدة للصددمات التي تحدثها هذه الطريقة ومحاولة امتصاصها (18).

– من الضروري القيام بتفكيك كل مركز عمل أو سيرورة تفكيكا دقيقا وتنويع المسببات، إلا أن عددا كبيرا من مسببات النشاط يؤدي إلى جعل النموذج معقد وغير مفهوم من طرف المستعملين. فعلى سبيل المثال نجد أن شركة كوكا كولا تستعمل أقل من 25 مسبب نشاط (19) . فالنظام الجيد لمتابعة التكاليف يجب أن يكون مطابق للواقع ولكن لا ينبغي بالضرورة أن يكون دقيق التفصيل.

(17): P.Mévellec ; La comptabilité a base d activités ; op cit ; p 112

(18) ; P. Morrin , E, Delavalée. Le manager a l'écoute du sociologue, éd d'organisation PARIS 2000. P 238

( 19), H.Bouquin OP cit p 202

وفي حالة المنتجات التي تستعمل نشاطات غير مباشرة هامة، تتوفر لدينا إمكانية تجنب تصميم نظام معقد لحساب التكلفة الذي يشمل عدة منتجات. ويكون المخرج إعادة تنظيم مواقع الإنتاج بتطبيق التخصص على الوجه الذي يربط النشاطات " غير المباشرة" بالمنتجات، ويتم تصميم نظام بسيط لحساب التكاليف على مستوى كل موقع<sup>(20)</sup>.

إن طريقة التكلفة حسب الأنشطة تبقى مركزة ضمن منظور تكاليفي ومحصورة في تخصيص الأعباء غير المباشرة حيث ينحصر الإنشغال الرئيسي في إلغاء التحيز والتقريب الممارسين في الطريقة التقليدية . وبما أن هذه الطريقة تحاول تجسيد واقع المؤسسة ومرافقة السيرورات بداخلها ، فهي تعد أداة هامة لتحقيق التنافسية وتوجيه التفكير الإستراتيجي في المسار الملائم ، غير أنها لا تدرج الوجه الآخر للتنافسية المتعلق بتعظيم القيمة في منظور الزبون ، ولعل نظام الإدارة عن طريق الأنشطة La gestion par les activités يتكفل بشكل أفضل بهذا الإنشغال.

#### 4.4.2. الإدارة على أساس الأنشطة

ترتكز الفكرة الأساسية للإدارة بالأنشطة على أن تحقيق مستوى جيد من الأداء لا يتيسر إلا بالتحكم في النشاطات وتركيبها في شكل سيرورات. وعلى أية حال، فإن وراء كل هدف ( سواء كان هدف عملياتي أو استراتيجي) توجد سيرورة أي سلسلة من النشاطات تنتهي بتحقيق ذلك الهدف، فالسيرورة تمثل همزة الوصل بين الأهداف والنشاطات<sup>(21)</sup>.

وحسب المنظور التقليدي ، فإن الإدارة لا تتشغل بمشاكل تعديل السيرورة سارية المفعول على أساس أن هذه الأخيرة أمر مفروغ منه بل يتركز الإنشغال في تأمين الموارد وتخصيصها على الوجه الأمثل؛ أي أن التساؤل الأساسي هو: ما هي الكمية اللازمة التي يجب توفيرها؟ بينما في نظام الإدارة على أساس الأنشطة، فإن إدارة المؤسسة ترجع إلى منبع المشكلة بطرح السؤال الآتي: كيف يمكن أن نحسن أفعالنا؟ وبالتالي فإن المنظور يتركز حول البحث عن اكتساب سبق تنافسي من خلال التحسين المستمر للسيرورات وتفضيل التعلم والتجديد على الإحتفاظ بنفس العمليات القديمة على حالها<sup>(22)</sup>.

---

(20) ; A.Helluy et autres ; La mutation du contrôle de gestion ; éd Organisations ; PARIS ; 2000 ; p214

(21): عبد الحي مرعي وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003 ، ص 280

(22) نفس المرجع السابق، 283

وفي الحقيقة، فإن هيكل النشاطات يعتبر نسبياً مستقلاً عن التحولات التنظيمية ( لأن هذه الأخيرة سريعة التغير تحت تأثير المحيط وقوى السلطة) ، وكذلك ، فإن النشاطات منسجمة مع كفاءات المؤسسة (فالنشاط هو المجال الطبيعي لاستخدام المعارف والمهارات) ؛ وعليه فإن الإدارة على أساس الأنشطة تشكل قاعدة مستقرة وصلبة تبنى على أساسها سياسة طويلة المدى وقيادة العمليات.

ومن الناحية العملية، فإن الإدارة الإستراتيجية يتم تحقيقها من خلال:

تمديد أفق التفكير وتقييم الأداء على أساس معايير لا تركز على تخفيض التكلفة بل على العوامل الخفية لإحداث التكاليف، وعليه فمن الضروري التمييز بين النظام التحليلي ونظام قيادة الأداء. فنظام قيادة الأداء يسعى لأن يمثل الواقع بأكبر قدر ممكن ثم توجيه سلوكيات الأفراد نحو الأهداف المتبعة. أما النظام التحليلي، فهو يبحث عن العوامل ( المسببات) التي تحدد استهلاك الموارد ، وهذا مما يؤدي إلى تشجيع السلوكيات المرغوبة والكشف عن السلوكيات التي ينبغي تجنبها أي التأثير على الأسباب التي تقف وراء تحسين الأداء. مثلاً ، في نظام يعمل في إطار استراتيجيه الإنتاج في الوقت المناسب *juste à temps* ، فإن اختيار المسبب يركز على مدة الدورة والذي على أساسه توجه الجهود لإبعاد السيوروات المستهلكة للوقت وتفضيل تلك التي تعمل بالتدفقات المستمرة. ومن جهة أخرى ، فإن الإستمرار في تخصيص الأعباء غير المباشرة اعتماداً على ساعات العمل المباشر سيؤدي إلى تضخيم مستوى الأداء للمسؤولين الذين طبقوا الأتمتة ( التشغيل بالروبوت) في ورشاتهم على حساب المسؤولين عن الورشات اليدوية<sup>(23)</sup>.

#### **1.4.4.2 . أسلوب التحكم في السيوروات والنشاطات**

إن التحكم الجيد في النشاطات يقوم على تجميع النشاطات ضمن سيوروات ورصد بغرض تحسين مستوى الأداء.

#### **1.1.4.4.2 . تصميم السيوروات**

يقصد بتصميم السيوروة ضبط سلسلة النشاطات العرضانية التي من المفيد تحديدها وجعلها تتضافر بطريقة مثالية وتستأثر بالأولوية في التوجيه. ويعتبر هذا التصميم خيار إداري ، وهو يقوم على التحليل الذي له عدة منطلقات وهي:

---

(23) : H.T.Johnson . Activity based information. Mangement accounting ,june 1988.

— المنتجات بالمفهوم الواسع والتي تخلق سيرورات إنتاج وتوزيع، الخ..

— الموارد الأساسية المستعملة في المؤسسة، فكل عنصر من هذه الموارد قد يتطلب سيرورة تصميم وشراء وصيانة.

— المشاكل المتولدة من الإرتباك الوظيفي الذي يولد سلسلة من الأنشطة التي ليست دائمة تماما والتي ستوجه لمعالجة ذلك الإرتباك ( مثل معالجة الاحتياجات أو التسليم المستعجل ... ) .

— هناك تحديات أمام تحقيق التطور، والتي تبرر تصميم سيرورة خاصة ( الجودة، احترام شروط المحافظة على المحيط).

وعلى أية حال، فإن جرد السيرورات ينبغي أن يكون متركزا حول العوامل المفتاحية التي يعتبر التحكم فيها شرط لنجاح الإستراتيجية.

#### 2.1.4.4.2 . رصد النشاطات الحرجة

من بين نشاطات السيرورة المدروسة ، فإن النشاطات التي تمثل العوامل المفتاحية للنجاح هي النشاطات الحرجة. فمثلا بالنسبة للسيرورة التي تعتمد أساسا على معيار أجل التسليم ، فإن النشاطات الحرجة هي تلك النشاطات التي لها تأثير على المدة المستغرقة لإعداد الطلبات وتسليمها ( يمكن لهذه النشاطات أن تشكل نقطة اختناق) ؛ وبالتالي فمن الضروري فحص هذه النشاطات بعناية كبيرة باعتبارها الأساس الذي ترتكز عليه فعالية السيرورة.

#### 3.1.4.4.2 دراسة أداء النشاطات الحرجة

تتمثل هذه المهمة في تحديد العوامل التي تغير مستوى أداء النشاط الحرج ( ويقصد بها مسببات الأداء) وتقييم إدارة الواجهات التي تربطها بالنشاطات الأخرى ، على النحو الذي يسمح بتحديد الرافعات التي من خلالها يمكن جعل السيرورة تعمل بكفاءة أكبر.

إن المشكلة تتمثل في البحث عن العوامل الخاصة بصنف معين من الأداء ثم البحث عن الأسباب ، بحيث يتطلب الأمر إنشاء مخطط على شكل شجرة الحالات الخاصة بالعوامل الممكنة المؤثرة ، بغرض الوصول إلى المستوى الأكثر أهمية للتأثير عليه. والجدير بالإشارة أن هذه الأسباب يمكن أن تكون بالغة التعقيد من حيث أنها تستمد مصادرها من الواجهات التي ينسجها النشاط الحرج مع النشاطات الأخرى<sup>(24)</sup>.

#### 2.4.4.2 . تحسين الأداء من خلال التمييز بين أنواع النشاطات

تتلخص هذه المهمة في فهم أثر التفاعلات بين النشاطات على الأداء ، ومن أجل ذلك فإن كلا من لارش وليرينا وصونتا، C.Lerch, P.Llerena ,M.Sonntag يميزون بين النشاطات الآتية(25):

– النشاطات الحرجة : وهي النشاطات التي ينبغي ضبطها لتجنب الإرباك داخل السيرورة .

– النشاطات ذات الطبيعة الوقائية: تتلخص مهمة هذه النشاطات في إعداد وتهيئة النشاطات الحرجة. ولا تعتبر هذه النشاطات مشروطة لعمل السيرورات ولكنها مفيدة للتحكم في التعقيدات وتنشيط التفاعلات وإتمام العمليات على أحسن وجه.

– النشاطات ذات الطبيعة التفاعلية : هذه النشاطات تحشد كفاءات عدة وظائف.

– النشاطات ذات الطبيعة الانفرادية(لاتفاعلية): وهي تتطلب كفاءة وظيفية محددة.

إن الوظائف الحرجة يمكن أن تكون مصدر العديد من المشاكل إذا لم تتمكن المؤسسة من التحكم فيها بشكل جيد، أما النشاطات الوقائية فهي تلعب دور توقع تلك المشاكل وهذا اعتمادا على التجربة المكتسبة. وعليه ، فمن الممكن تحسين الأداء بإضفاء طبيعة تفاعلية على النشاطات الوقائية والسماح لها بحل مشاكل النشاطات الحرجة في إطار علاقتها بالنشاطات المختلفة. ويسمح هذا السلوك بخلق رافعة تعمل نحو تحقيق أفضل مستويات الأداء وتحقيق المثلية في تنفيذ النشاطات.

#### جدول ( 6.4.2 ):تصنيف النشاطات قبل وبعد الهيكلية

التصنيف بعد إعادة الهيكلية

التصنيف قبل إعادة الهيكلية

النشاطات	تفاعلية	لاتفاعلية
وقائية	%30	%0
حرجة	%54	%16

الأنشطة	تفاعلية	لاتفاعلية
وقائية	% 0	% 25
حرجة	% 0	% 75

المصدر : H.T.Johnson . Activity based information, op cit p 87

لقد طبق الباحثون لأرش، ليرينا، وصونتاق هذا الميكانيزم على سيرورة تختص في تعديل المنتجات في مؤسسة تنتج التجهيزات الكهربائية بدفعات من الحجم الكبير. قبل إعادة الهيكلة، كانت عمليات مراجعة تصميم المنتجات متكررة ، بسبب استحالة توفير الأدوات التي لا يتم تحديدها إلا بعد فوات الأوان ؛ وأثناء عملية التصنيع ، يضطر قسم الإنتاج إلى إعادة تصميم الأدوات ويؤدي ذلك إلى الإنقطاعات المتكررة لعملية الإنتاج وما ينجر عنها من انعكاسات سلبية على تقليص مستوى الأداء وانخفاض المردودية وتأخير إنجاز الطلبات عن الجداول الزمنية الموضوعية. أما بعد إعادة الهيكلة، فإن النشاطات الوقائية ارتفع نصيب استهلاكها للموارد من 25% إلى 30 % ، وتحولت بكاملها إلى نشاطات تفاعلية ؛ بالنسبة للنشاطات الحرجة فقد أصبحت في غالبها تفاعلية<sup>(26)</sup>. ووفقا للتصنيف الجديد تم إعادة تصميم السيرورة، وقد سمح ذلك بتخفيض متوسط الزمن اللازم لضبط التجهيزات بمعدل 75 %، وزيادة الإنتاجية وتقليص معتبر لحقات إعادة تصميم المنتجات.

#### 3.4.4.2 . صياغة خطط العمل

انطلاقا من العوامل المفتاحية للنجاح ، نكون قد حددنا النشاطات الحرجة ، وضبطنا السيرورات ، وحددنا مسببات الأداء التي ينبغي التأثير عليها. ولكي تسمح الإدارة بالأهداف بالتطبيق الفعال للإستراتيجية، فمن الضروري اقتراح خطط للتحسين واختيار مؤشرات القيادة التي ستستعمل للتحكم في العمليات. وعلى أية حال ، فإن مخطط التحسين الهادف إلى تخفيض تكلفة النشاطات والإستجابة لرغبات الزبائن ، يتطلب القيام بالمهام الآتية:

– ترشيد السيرورات بتقليص أو إلغاء النشاطات التي لا تضيف القيمة. لكن ينبغي أن نعلم أن إلغاء نشاط ما لا يؤدي إلى تخفيض التكاليف ، بل إنه يحرر مقدارا من الموارد (أفراد، آلات) التي ينبغي أن نجد لها استعمالا آخر لكي لا تبقى عاطلة<sup>(27)</sup>.

– تحسين النشاطات المضيفة للقيمة بالبحث عن رفع نجاعتها بجعلها متوافقة بشكل أفضل وتسيير نقاط الإختناق. ولهذا الغرض ، فمن الضروري عزل النشاطات التي تعتبر أساسية عن تلك التي تصنف كغير أساسية. فالنشاطات الأساسية هي النشاطات التي تمثل قلب الحرفة والتي ينبغي الإحتفاظ بها<sup>(28)</sup> ومراقبتها بشكل مباشر وعن قرب حتى تتمكن المؤسسة من الإستمرار في مجال نشاطها.

(26): H.T.Johnson . Activity based information, op cit p 84

(27): Ibid ,p 85

أما النشاطات الثانوية ، فهي تتمتع بأهمية معتبرة لأنها تضيف القيمة في منظور الزبائن ، ولكن ، عند الحاجة ، يمكن توكيلها إلى مناولين دون المساس بهوية المؤسسة ( مثل نشاط التنظيف الصناعي). ويمكن كذلك دراسة وتقييم الإرتباطات بين نشاطات الوظائف المختلفة وتعديل السيرورات لزيادة مردودية التعاضد(Synergie).

إن مستوى أداء النشاطات يمكن تقييمه بإجراء مقارنة مع مؤسسات أخرى تؤدي نفس النشاطات بكفاءة أفضل ثم قياس الجهود اللازمة لبلوغ ذلك المستوى من الأداء ( المقارنة بأفضل ممارسة للنشاط). وعلى أية حال، فإن مؤشرات القيادة متنوعة : معايير خارجية ( معايير أفضل الأداء Benchmarking)، مؤشرات إرضاء الزبائن، أهداف تقليص مدة الدورة، تقليص الوقت المنقضي في النشاطات غير المضيئة للقيمة.

وينبغي لمخطط التحسين أن يكون ذو رؤية تجديدية ومرنة ، إذ ينبغي أن يتبلور حول الإستجابة لانتظارات الزبائن<sup>(29)</sup> Attentes des clients بحيث يقدم للزبون أفضل المنتجات حسب الشكل والأجل المرغوب، حتى ولو أدى هذا السلوك إلى رفع سعر التكلفة وتخفيض هامش الربح لفترة معينة. وفي هذه الحالة، فإن المشكل لم يعد ينحصر في البحث عن المثالية للحصول على أدنى التكاليف ، بل ينبغي إعادة هندسة القيود من أجل تقديم قيم أفضل للمستهلك مع محاولة الحصول على فرق إيجابي بين زيادة القيمة للزبون وما يقابلها من ارتفاع في التكلفة. وضمن هذا السياق فبالإمكان تتبع المراحل الآتية<sup>(30)</sup>:

– حصر رغبات الزبائن وترتيب معايير الشراء ( معايير اقتناء الزبون للمنتج).

– القيام بدراسة ممنهجة حول الروابط التي تجمع بين رغبات الزبائن بمعارف ومهارات المؤسسة وهذا على النحو الذي يبرز المجال والكيفية التي يمكن من خلالها زيادة القيمة للمستهلك.

– حساب تكلفة فرص التمايز.

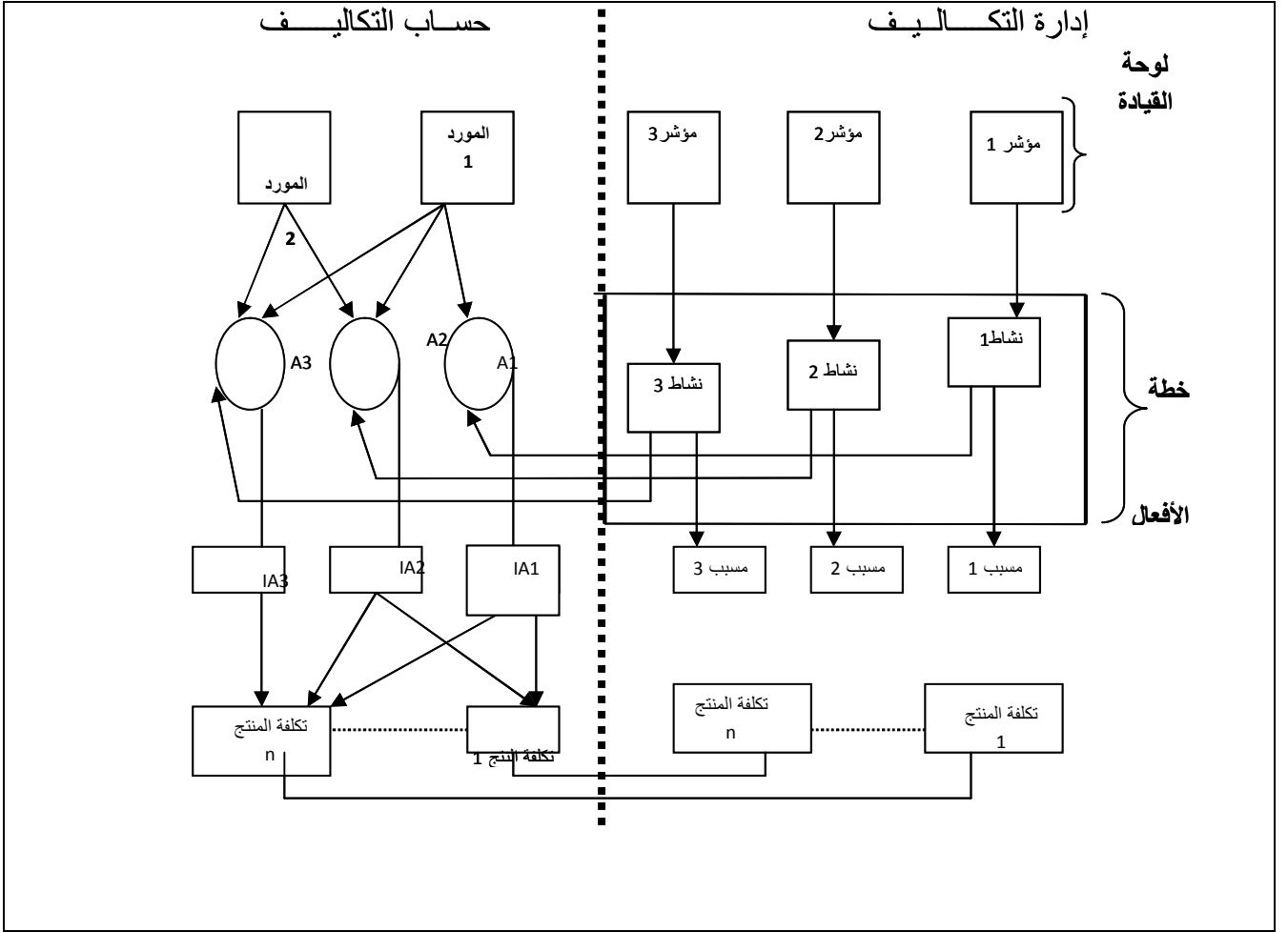
– الحرص على أن يكون الزبون قد أدرك القيمة التي تم إضافتها.

---

( 9 ), F.J.Gouillard. Stratégie pour une entreprise compétitive, Economica, PARIS ,1993.p1442

30): P.L.Bescos , C.Mendoza , Le Management de la performance, éd comptable ;Malsherbes ;  
1996 ;p 98

شكل ( 3.4.2 ) : التمييز بين التكلفة بواسطة الأنشطة وإدارة بواسطة الأنشطة



#### 4.4.4.2. خصائص نظام القيادة ومؤشراته

من الضروري التمييز بين نظام تحليل الأنشطة ونظام القيادة. فنظام تحليل الأنشطة يسعى إلى الكشف عن واقع المؤسسة بأكبر قدر من الدقة، ولذلك فهو يتميز بالتعقيد بسبب تمثيله للواقع بجميع جوانبه، ويتميز كذلك بالإستقرار النسبي خلال الزمن الأمر الذي يبسر القيام بالمقارنات. وعلى العكس، فإن نظام القيادة ينبغي أن يكون بسيطاً واضحاً وتطورياً، لكي يوجه السلوكيات نحو المسارات المحددة في الإستراتيجية. ويمكن تمثيل كل من أسلوب حساب التكلفة (كنظام للتحليل) وإدارة التكاليف ( كنموذج للقيادة ) في الشكل ( 3.4.2 ):

ولتحقيق الفعالية ، من الضروري ربط نظام القيادة بالعوامل التالية :

– هدف واضح ، محدد كميًا ومقبول من طرف الجهات ذات العلاقة.

– أفق زمني محدد ، لأنه يندرج ضمن مخطط عمل خاضع لجدول دقيق.

– رافعة أفعال خاضعة للرقابة من طرف المسؤولين.

فليس من المهام الأساسية للمؤشرات هو تقديم تقارير للجهات المسؤولة، بل هي موجهة بصورة أكبر حول كيفية سريان السيرورة ( للتمكن من التقويم في الوقت المناسب ) . وينبغي لفت الإنتباه إلى ضرورة احترام القواعد التالية<sup>(31)</sup>:

– عدم الإكثار من المؤشرات لكي لا تنتشت الأفكار ،

– تحديد قواعد الأولويات حتى يتيسر الفصل عند تضارب الأهداف.

– ينبغي ان تكون المؤشرات في شكل معلومات متاحة ولا تستهلك الكثير من الوقت عند استخراج البيانات الخاصة بحسابها.

– يتم اختيار المؤشرات بالإتفاق مع الأطراف ذات العلاقة في المؤسسة ، لأن من شروط عمل النظام هو امتلاك المسؤولين لمؤشرات تعتمد كأدوات للتسيير .

#### 5.4.4.2 . متابعة الأداء

يكون كل نشاط موضوع تقييم ومتابعة من حيث الجودة والأجل والتكلفة. وبالتالي فمن الضروري توفر نظام معلومات خاص بمؤشر الجودة ( نسبة العيوب ، مردودات الزبائن ، مؤشر إرضاء الزبائن ، الخ...) ومؤشر الأجل ( مدة الدورة ، أجل الإستلام ، معدل الدوران ،..) ومؤشر التكاليف. فالأمر يتعلق بإعداد متدرج لنظام معلومات متعدد المعايير حول الأداء. فهذا النظام الشامل لمعلومات كمية، والتي ليست بالضرورة مقيمة نقدا، يشكل قاعدة مشتركة لإدارة التكلفة وإدارة أشكال الأداء الأخرى لمختلف نشاطات المؤسسة<sup>(32)</sup>.

#### 6.4.4.2 . ضرورة التفكير ضمن أفق استراتيجي

يتطلب نظام الإدارة بالأنشطة ، تصور الحلول ضمن منظور استراتيجي يتوقع التطورات الممكنة ويدير العناصر ذات التأثير الدائم على قراراتنا . ولتوضيح هذا الرأي ، لنأخذ مثلا حول تحليل التكلفة لنشاط ثانوي بغرض الإختيار بين أمرين وهما التكفل بالنشاط داخل المؤسسة أو توكيله لأحد المناولين.

(31): P.L.Bescos , C.Mendoza, op cit ,p 105

(32): S.Ansari et autres , op cit , p 5

من الواضح أن عملية الحساب تقضي بضرورة اعتبار الفرق في التكلفة الحالية بين الإنتاج داخل المؤسسة أو اقتناء المنتج من خارجها ( المناولين). وينشأ ذلك الفرق من عدة عناصر وهي ( الفرق في سعر المادة الأولية، الفرق في مكافأة العاملين ذوي الخبرة والمهارة العالية، الفرق في تكلفة الهياكل، .. ). وينبغي حساب الأرباح المتأتية من توقيف صناعة ذلك المنتج ( رأس المال العامل، تخفيف التعقيدات في المؤسسة، اكتساب المرونة).

غير أن الوجه الآخر للتفكير يقتضي اعتبار تطور هذه الوفورات ، والذي يدعو لاحتساب الشروط الجديدة للإهلاك الناجمة عن إلغاء النشاط ، هذا وقد يؤدي اللجوء إلى المناولة تحمل الأعباء التالية :

– تكلفة تدني النشاط بالنسبة للأقسام المعنية بإلغاء المنتج.

– تكلفة إبرام الصفقات : تكلفة تطبيق الإجراء الجديد( اختيار الشركاء المناولين، التفاوض حول شروط الشراء ، توافقت تدفقات المؤسسة مع تدفقات الموردين) ، ويمكن أن ينشأ سوء تنسيق يؤدي إلى تمديد الآجال وبالتالي الوقوع في مشكل انقطاع الإمدادات وإرباك جدولة الإنتاج مما يؤدي إلى تدمير الزبائن.

– خطورة ارتفاع التكاليف بسبب سلوك انتهازي للشركاء، ناتج من : حجبهم لبعض المعلومات أثناء التفاوض أو إظهارها بطريقة غير صحيحة أو عدم الوفاء بالإلتزامات أو الوقوع في علاقة تبعية قد يستغلها المناول لمراجعة شروط العقد لصالحه.

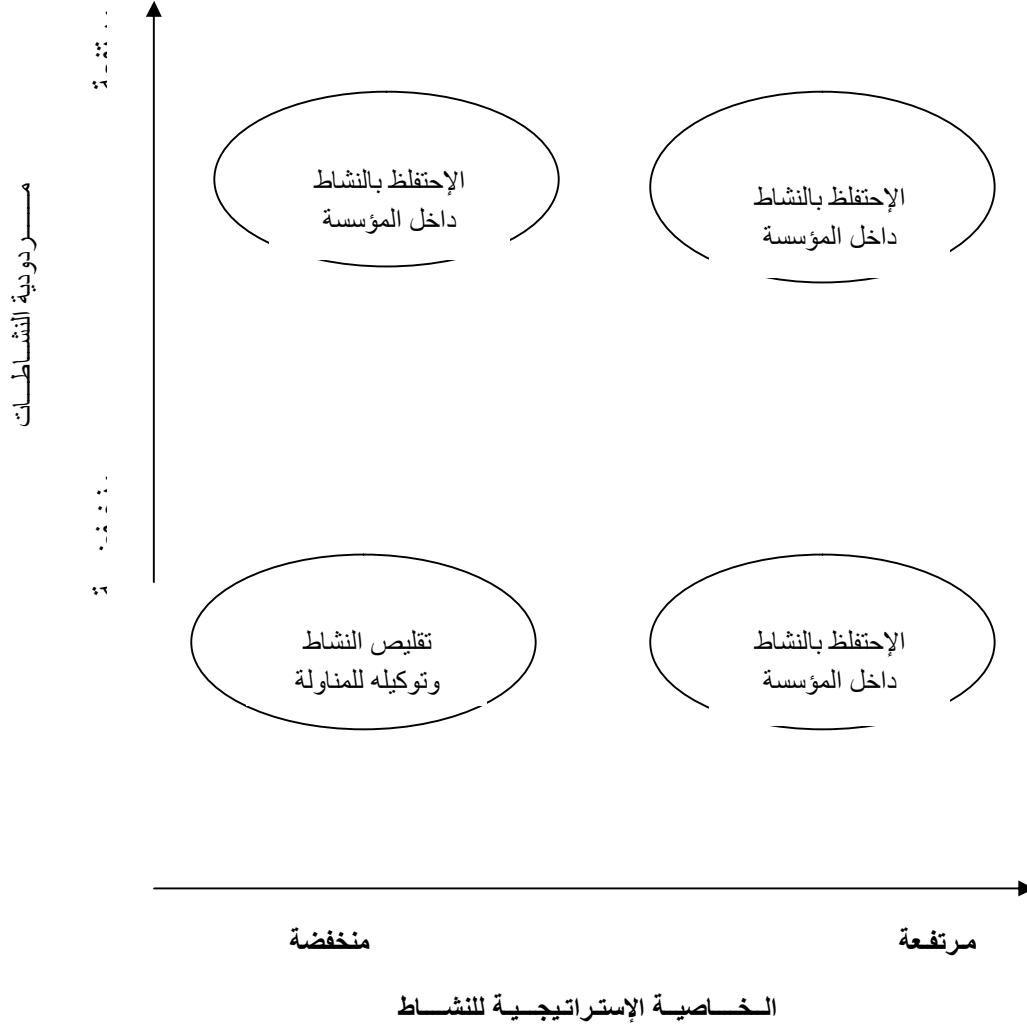
– إمكانية خلق حالة من الفتور والقلق لدى الأجراء بسبب توقيف النشاط ، بالإضافة إلى فقدان بعض الكفاءات التي من الصعب إعادة اكتسابها.

وحسب م.بورتير M.Porter يتعين على المؤسسة أن تخصص في النشاطات التي تتوفر فيها على سبق تنافس. وبالتالي ، فمن الضروري الإحتفاظ بالنشاطات ذات المردودية المرتفعة والمتميزة بخاصية استراتيجية أساسية ؛ أما باقي النشاطات ، فيمكن توكلها للمناولة<sup>(33)</sup>.

---

(33) L.Grand, Relation de sous traitance en transport routier ; Laboratoire deconomie de transports , MRASH Lyon 2002.

شكل ( 4.4.2 ) : المفاضلة بين الإحتفاظ بالنشاطات أو توكيلها للمناولين



وعلى أية حال ، فإننا نستخلص أن تطبيق طريقة التكلفة والإدارة بواسطة الأنشطة ستحدث تغييرا تنظيميا وفكريا داخل المؤسسة ، وأن النجاح في تطبيقها يكون مرهونا بالقدرة على إدارة وتقبل التغيير.

## المبحث الخامس

### الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بواسطة طريقة التكلفة المستهدفة

تعتبر طريقة التكلفة المستهدفة أسلوب لإدارة التكاليف من خلال الإستعداد المبكر لمواجهة آثار قرارات تصميم وتطوير المنتجات بغرض التحكم المسبق في مستوى التكاليف دون التقصير في تلبية رغبات الزبائن وكفاءة المنتج وجودته.

لقد تم ابتداء هذه الطريقة في شركة طويوتا ، ثم تطورت في اليابان خلال فترة السبعينات ، وهي حاليا تمارس في عدد لا يستهان به من المؤسسات الاقتصادية الأمريكية والأوروبية والآسيوية ، إلا أن انتشارها قد تم بشكل متدرج ولكن بدرجات متفاوتة بين المؤسسات والقطاعات.

#### 1.5.2 محاولة تعريف طريقة التكلفة المستهدفة

يرى ساكوراوي<sup>(34)</sup> أن التكلفة المستهدفة عبارة عن أداة لإدارة التكاليف تسمح بتقليص التكلفة الكلية للمنتج على مدة دورة حياته, وهذا بفضل مساهمة أقسام الإنتاج والمحاسبة والبحث والتطوير وقسم التسويق، والغاية من ذلك هي تحديد سعر تكلفة المنتج على الوجه الذي يسمح بتوليد هامش الربح المرغوب عند بيعه.

وحسب CAM-I<sup>(35)</sup> فإن التكلفة المستهدفة عبارة عن مجموعة من الطرق والأدوات الإدارية التي تسمح بالانتقال من أهداف تكاليفية إلى نشاطات التصميم وتخطيط منتوجات جديدة(افتراضية), وتقديم قاعدة للرقابة تستخدم أثناء مرحلة العمليات التنفيذية للتأكد من أن تلك المنتجات تحقق أهداف الربح خلال كامل دورة حياتها. وقد حدد هورفاث Horvath<sup>(36)</sup> أهداف التكلفة المستهدفة فيما يلي:

- تحقق التوجه الجماعي للمؤسسة ولا سيما إدارة التكلفة ذات التوجه التسويقي.
- ربط حافزة المنتجات بالتوجه الاستراتيجي بفضل نشاط البحث والتطوير الذي يصب في اتجاه إضافة القيمة للزبائن.
- توفير الدعم لإدارة التكاليف في المراحل الأولى من تصميم المنتج.
- الإدارة الديناميكية للتكاليف لأن التكلفة المستهدفة تعدل باستمرار.

(34):Sakurai ,M .The influence of factory automation. A study of japans companies in R,Kaplan (ed) Measures for manufactory excellence . Harvard Business school press. (1990), P 39-62

(35): CAM-I ( consortium for advanced manufacturing-international ), Implementing Target costing , Management accounting guideline; (1994), April.p 17

(36): Horvath, P (1995), pour un contrôle de gestion a l'écoute du marché , Revue française de gestion , juin, juillet, août, p 72- 85

- ربط مصلحة الأفراد بمصلحة المؤسسة من خلال نظام للحوافز وإتاحة فرص المشاركة والمبادرة (37) , لأن السلوكات تتأثر مباشرة بقيود متأتية من السوق وليس من أهداف تجريدية صالحة للمؤسسة فقط.

ومن أجل استيعاب هذه التشكيلة من الأهداف نقترح تعريفا للتكلفة المستهدفة كالآتي:

"إن التكلفة المستهدفة تبنى على مجموعة متنوعة من وسائل التنبؤ وإدارة ورقابة التكاليف، وهي تطبق في المقام الأول على المراحل الأولى من تصميم المنتج ودورة حياته، وهذا للتمكن من إعادة هيكلة التكاليف في إطار القيود المتأتية من السوق ، وبما يحقق العلاقة المثلى بين التكلفة والقيمة ؛ ويتطلب تطبيق التكلفة المستهدفة التنسيق بين الوظائف المرتبطة بالمنتج ضمن منظور تكاليفي".

### 2.5.2 . مبررات طريقة التكلفة المستهدفة

تقوم طريقة التكلفة المستهدفة على مجموعة من الفرضيات تبرر الحاجة إلى تطبيقها في مجال الأعمال وهي:

#### 1.2.5.2 . استئثار مرحلة التصميم بتحديد مصير النصيب الأعظم من تكلفة المنتج

يقضى نظام التكلفة المستهدفة باعتبار أن الإدارة الرشيدة للتكاليف والتحكم فيها تبدأ قبل حدوثها وليس بعد حدوثها، كما ينبغي التمييز بين التكاليف التي تم الإلتزام بها والتكاليف التي تحدث أثناء الإنتاج، إذ من الملاحظ أن النصيب الأعظم من تكلفة المنتج يتم الإلتزام بإنفاقه أثناء المراحل الأولى من دورة حياة المنتج ( مراحل فكرة المنتج وتصميمه، تصميم سيرورة الإنتاج، تحديد نوعية المواد الخام اللازمة، تحديد مكونات المنتج ) في حين أن الإنفاق الفعلي لتلك التكاليف لا يحدث إلا أثناء المراحل الموائية من دورة حياة المنتج (مراحل شراء المواد والمكونات، ومراحل الإنتاج والتوزيع وخدمات ما بعد البيع من صيانة وإصلاح بالإضافة إلى نفقات التخلص من المنتج بعد انتهاء عمره الإنتاجي).

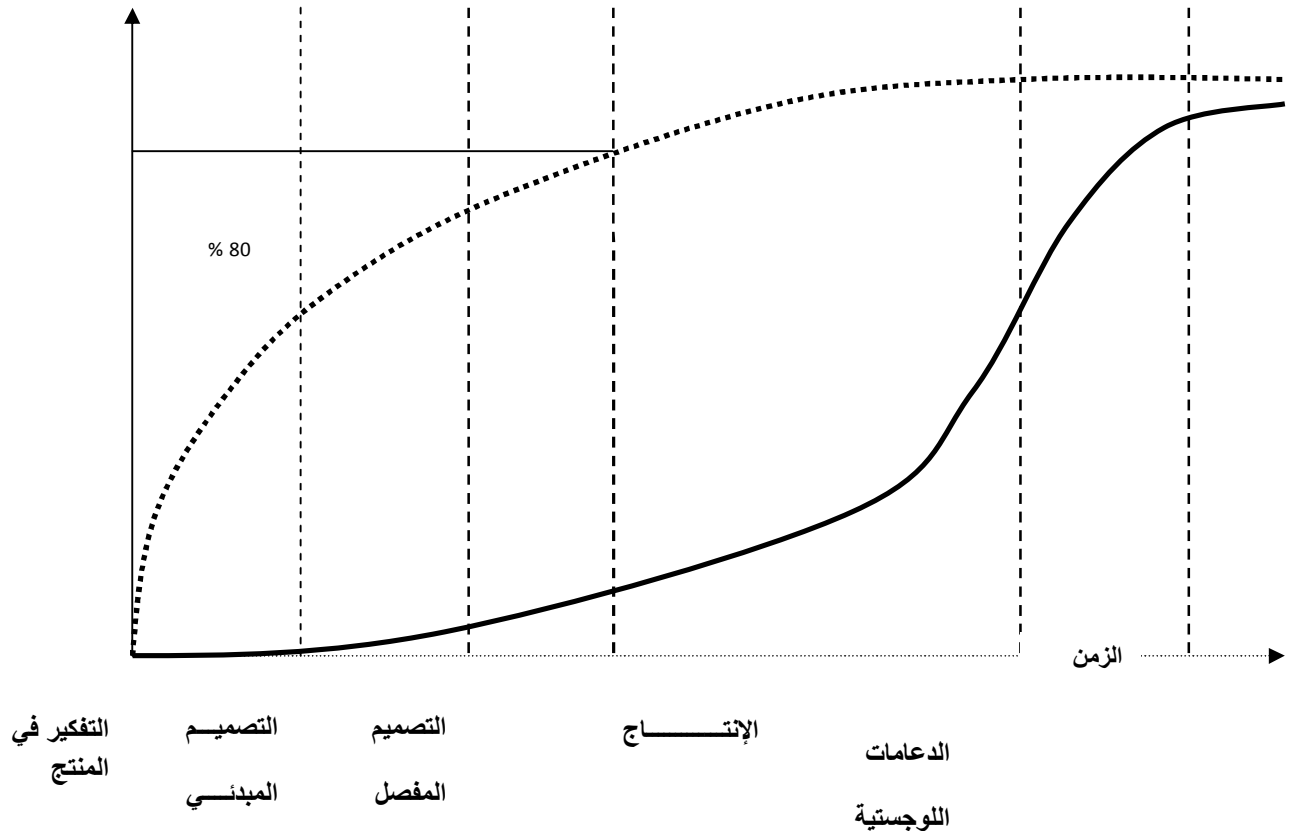
وكما هو ظاهر في الشكل (1) فإن الإلتزام بـ 80% من تكاليف المنتجات يرتبط تلقائيا بمراحل التفكير في المنتج وتصميمه ، في حين أن التحمل الفعلي لتلك التكاليف لا يتم إلا في المراحل الموائية ( الإنتاج ، التوزيع الخ..) وعليه فينبغي - أثناء عمليات التفكير في تحديد مواصفات المنتج وتصميمه - مراعاة آثار اختيارات التصميم على التكلفة المستقبلية وبالأخص على تكلفة الإنتاج.

## 2.2.5.2. إمكانية تحليل القيمة الكلية للمنتوج

إن القيمة الكلية للمنتوج من وجهة نظر الزبون يمكن تفكيكها إلى مواصفات جزئية مستقلة وقابلة للتراكم مع ضرورة العمل على أن يكون لأي جزء في المنتوج نصيبا من سعر التكلفة يكافئ نصيبه في القيمة الكلية للمنتوج من وجهة نظر الزبون.

### شكل رقم (1.5.2): التكلفة حسب دورة حياة المنتوج

التكلفة حسب دورة الحياة



المصدر: P.lorino ,op cit p72

فإذا كانت قطعة (جزء) من مركبات المنتوج تشكل 10% من قيمته في منظور الزبون فينبغي توجيه الجهود لجعل تلك القطعة لا تتجاوز 10% من سعر التكلفة الكلي للمنتوج<sup>(38)</sup> يوشيكانا Yoshikana, T et al ونظرا لأن هذا الجانب يعتبر أمر في غاية الأهمية ضمن مسعى التكلفة المستهدفة, فإن عملية قياس التكلفة تتطلب الدقة والتفصيل في تتبع مسار التكاليف المواكب لدورة حياة المنتوج.

(38): Yoshikawa, T. Cost tables :A foundation of Japans cost management. Journal of cost management .spring,1997, p 14-29.

### 3.2.5.2. تناقص غلة تحسين الأنظمة الإنتاجية

إن الأنظمة الإنتاجية الحديثة قد سمحت بتحسين أداء العملية الإنتاجية إلى أبعد الحدود. فنظام الجودة الشاملة وطريقة الإنتاج في الوقت المناسب just in time قد مكننا من تحقيق معدلات مرتفعة تتمثل في تحسين الإنتاجية ورفع مستوى المردودية مما جعل قدرات التحسين تبلغ مستوياتها القصوى وأن أي تحسين إضافي أصبح هامشيا، وقد أدى ذلك بالباحثين إلى استحداث أدوات أخرى ومصادر جديدة لتحسين الأداء ومن بين هذه الوسائل هي طريقة التكلفة المستهدف (39). فوفق هذه الطريقة تغيرت النظرة للمنتوج من سلعة قابلة للتخزين والتحويل والنقل إلى حامل للمعلومات متميز بخصوصيات محددة، والذي ينبغي تصميمه على الوجه الذي يعظم القيمة في منظور الزبون مع التخطيط لتقليل تكلفة الموارد المستعملة في إنتاجه دون الإقلال من مستوى أدائه.

### 3.5.2 أسس تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

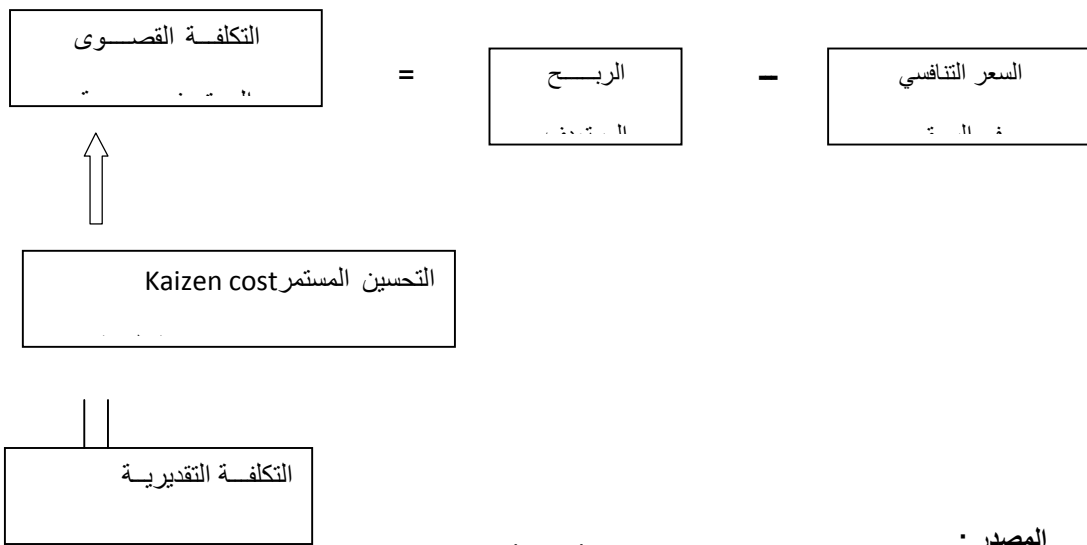
إن تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة مشروط بمجموعة من المبادئ والأسس أهمها:

#### 1.3.5.2 السعر يحدد التكلفة

يعتبر سعر البيع متحولا مفروضا من السوق من حيث أنه يخضع لظروف المنافسة وشروط العرض والطلب وغير ذلك من العوامل المتحركة في السوق؛ ويعني ذلك أن العناصر المتحركة في تحديد الحد الأقصى للسعر تقع خارج نطاق المؤسسة. وضمن هذا السياق فإن الحد الأقصى للتكلفة يستخلص حسب المعادلة الآتية :

التكلفة المستهدفة = السعر التنافسي للمنتج في السوق - الربح المستهدف

#### شكل (2.5.2): مسعى التكلفة المستهدفة في شركة NISSAN



) : Meyssonier,F(2001). Finance Contrôle Stratégie ; volume 4 n° 4décembre2001,39(

إن الكفاءة الإدارية للمؤسسة وامتلاكها للبيانات والمعلومات سيسمح لها بحساب "التكلفة التقديرية للمنتج" والتي غالباً ما تكون أكبر من التكلفة المستهدفة المستخلصة من سعر السوق، ويقع على عاتق الإدارة العمل على تقليل التكلفة التقديرية لتصبح في مستوى التكلفة المستهدفة ويتم ذلك من خلال مسعى التحسين المستمر للتكاليف Kaizen cost وهندسة القيمة.

### 2.3.5.2. التركيز على الزبائن

يتم ترشيد نظم التكلفة المستهدفة وتوجيهها بواسطة السوق ويمثل رأي العميل أهم العوامل المركزية التي تؤخذ بعين الاعتبار، ولا ينبغي إهمالها خلال كافة المراحل، إذ من الضروري الإعتناء بتوفير كافة متطلبات العميل فيما يتعلق بالجودة والتكلفة والوقت معاً.

ولا يمكن لطريقة التكلفة المستهدفة أن توتي ثمارها وتحقق نجاحاً إذا تم التضحية بالخصائص والمواصفات التي يرغب الزبائن في الحصول عليها، أو تم تقليل كفاءة أداء المنتج وكفاءة استخدامه أو تقليل درجة الإعتماد عليه أو تم تأخير تسويق هذا المنتج عن الوقت المناسب لحاجة المستهلك.

ويؤدي التركيز على الزبائن إلى ترشيد وتوجيه الأنشطة الهندسية لتطوير وتنمية وتصميم المنتجات تبعاً لمتطلبات السوق واحتياجاته. ولن تتحقق خصائص المنتج والتحسينات الوظيفية إلا بتحقيق الشروط الآتية<sup>(40)</sup>:

- الوفاء بتوقعات الزبائن والتوافق معها.

- أن يكون لدى الزبون الاستعداد والرغبة في دفع الثمن المقابل لهذه الخصائص والتحسينات.

- أن يترتب على هذه الإضافات والتحسينات في خصائص المنتج زيادة في الحصة السوقية للمنشأة أو زيادة حجم مبيعاتها.

### 3.3.5.2. استخدام فرق العمل

يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على استخدام فرق عمل يتم استقدام أعضائها من مختلف

الأقسام والوظائف. ويرى **كاطو** <sup>(41)</sup> أن أعضاء فرق العمل ينبغي أن يكونوا متساوون من حيث دورهم ومسؤوليتهم في تطبيق مسعى تقليل التكاليف والحفاظ على كفاءة أداء المنتج.

يتكون فريق العمل عادة من مهندسين في التصميم والتصنيع وممثلين عن كل من وظائف الإنتاج والتمويل والمحاسبة والتسويق وخدمات ما بعد البيع.

(40): لطفي الرفاعي وآخرون ، التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية. طنطا(2006) ، ص55

(41) : Kato, Y.G, Boer. W, chow; Target costing: an integrative management process; Journal of cost management ; (1995); p 39-51.

كما يمكن أن يشمل فريق العمل أيضا ممثلين من خارج المؤسسة مثل عضو عن الموردين وآخر عن العملاء والموزعين وتجار الجملة والتجزئة وشركات الشحن والنقل.

ويعتبر هذا الفريق متعدد الوظائف والإختصاصات مسؤول عن كافة الجوانب المتعلقة بالمنتج ابتداء من كونه فكرة إلى المراحل المختلفة للتصميم والإنتاج والاستهلاك وإعادة الإستخدام؛ أي أن المسؤولية تستوعب كافة مراحل دورة حياة المنتج بمعناها الواسع.

ويتعامل هذا الفريق مع مراحل ما بعد الإنتاج وكافة المشاكل المتوقعة خلالها كجزء من مرحلتي التصميم والإنتاج، وعلى ذلك يمكن مراعاة المشاكل المتعلقة بالشحن والمشاكل البيئية عند تصميم المنتج ومحاولة تجنبها كأساس لتخفيض التكلفة الكلية للمنتج أثناء وما بعد الإنتاج.

وباعتبار أن فرق العمل متعددة الوظائف والخبرات، فإنها تساعد على اختزال الوقت اللازم لتقديم المنتج إلى الأسواق والوقت المستنفد في عمليات التصميم وتعديلاته وهندسة الإنتاج. ولا يمكن إغفال العلاقة القائمة بين تقليل وقت التقديم للسوق وتخفيض التكاليف وزيادة الجودة حيث أن المشاكل المختلفة قد تم اكتشافها وتجنبها أو حلها مبكرا في المراحل الأولى من دورة تنمية وابتكار المنتج.

#### 4.3.5.2. الإعتماد على دورة الحياة

يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على دراسة كافة عناصر التكاليف المتعلقة بامتلاك المنتج خلال كافة دورة حياته. وتشتمل هذه العناصر على سعر الشراء وتكاليف التشغيل ومتطلباته وأعباء الصيانة والإصلاح بالإضافة إلى تكاليف التخلص من المنتج في نهاية دورة حياته (42).

ويهدف نظام التكلفة المستهدفة من وراء ذلك إلى تقليل تكاليف دورة الحياة لكل من المنتج والزبون على حد سواء. فعلى سبيل المثال عندما يقوم الزبون بشراء آلة، فإنه لا يتحمل ثمن الشراء فقط، وإنما يتحمل كذلك تكاليف الطاقة لتشغيلها وتكاليف الزيوت، بالإضافة لتكاليف الإصلاح و ثمن قطع الغيار، وأية تكاليف أخرى قد تظهر عند التخلص من الآلة كخردة عند نفاذ عمرها الإنتاجي كأساس للمحافظة على البيئة.

---

(42): Yoshikawa,T et al op cit , p 14-27

وعليه، فإن وجهة نظر كلا من المنتج والزبون تتمثل فيما يلي (43):

- من وجهة نظر المنتج, تقليل تكاليف كل من عمليات البحوث والتطوير والإنتاج والتسويق والصيانة وخدمات ما بعد البيع, والتخلص من المنتج في نهاية عمره الإنتاجي أو إعادة استخدامه لأغراض أخرى أو استرجاع بعض مكوناته الصالحة.

- من وجهة نظر المستخدم ( الزبون ): إن التركيز على دورة حياة المنتج يهدف إلى تقليل تكاليف امتلاك المنتج وتشغيله وصيانتته والتخلص منه.

### جدول رقم (1.5.2) : تركيبية التكلفة الكلية من منظور المنتج والزبون

تكاليف الإمتلاك في منظور الزبون	التكلفة الكلية من منظور المنتج
تكلفة الإقتناء	تكلفة التطوير
+ تكلفة الإستعمال	+ تكلفة الإنتاج
+ تكلفة الصيانة	+ تكلفة التوزيع
+ تكلفة نهاية عمر المنتج	+ التكاليف ما بعد البيع

Le coût global, pratique et études de cas, AFNOR, Paris, (1995)Gormand C.  
1995.p 20- 36.

المصدر:

## 5.3.5.2 . الإستناد إلى مفهوم سلسلة القيمة

يعتمد نظام التكلفة المستهدفة على إشراك ممثلين لكافة حلقات سلسلة القيمة مثل الموردين والوكلاء الموزعين والقائمين بخدمات ما بعد البيع ، والهدف من ذلك هو بث مفاهيم وثقافة خفض التكلفة على كافة حلقات سلسلة القيمة من خلال تنمية وتطوير روح التعاون والتفاهم بين كل أعضاء المؤسسات المرتبطة بالمنتج من موردين ومنتجين وعملاء ووكلاء ومقدمي خدمات. (44) ويعتمد نظام التكلفة المستهدفة على مفهوم المدى الطويل وما ينطوي عليه من منافع متبادلة بين الموردين وكل الأعضاء الممثلين لكافة حلقات سلسلة القيمة.

---

(43): C. (1995), Le coût global, pratique et études de cas, AFNOR, Paris, 1995.p 20- 36

(44):عبد الحي مرعي، مرجع سابق، 254

## 4.5.2 . مراحل تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة

تتطلب طريقة التكلفة المستهدفة انجاز مجموعة من المراحل تشمل أساسا تحديد السعر المستهدف ثم تحديد الربح المستهدف واستخلاص التكلفة المستهدفة وحساب التكلفة التقديرية ثم مرحلة العمل على تقليص هذه الأخيرة.

### 1.4.5.2 تحديد السعر المستهدف

إن هذا السعر يخضع لقوى السوق وآليات العرض والطلب, ويتم استخلاصه بناء على طائفة من الأسعار تغطي كافة مراحل دورة حياة المنتج ، ويعتمد في ذلك على تقنيات دراسة السوق. ويرتكز تحديد السعر على جرد مختلف متطلبات الزبون والتركيز بالخصوص على عناصر القيمة التي حددها في علاقته بالمنتج.

وينبغي لهذه الدراسات أن تحدد مجالات إستراتيجية تشمل قدرا كافيا من الزبائن المحتملين بالنسبة لمنتج افتراضي ذو سعر محدد من طرف السوق.

إن تلك المجالات الإستراتيجية سيتم تحليلها ودراستها ضمن أفق القيادة الإستراتيجية التي تجعل اختيارات التطوير مناسبة لمتطلبات حافظة المنتجات مع مراعاة التوازن بين مزيج تلك المنتجات في المستقبل.

### 2.4.5.2 تحديد الربح المستهدف

ينبع تحديد الربح المستهدف من التخطيط الاستراتيجي وحافظة المنتجات المتوقعة على المدى المتوسط. فليس الربح في هذه الحالة قيمة ثابتة بل إنه عبارة عن منحنى مرتبط بدورة حياة المنتج وهو يمثل المردودية المنتظرة للمنتج في ظل فرضيات تتعلق بحجم المبيعات. وتسمح هذه المحاكاة بتوقع مردودية النماذج المستقبلية. ونظرا لأن نفس العمل التوقعي يتم إجراؤه على النماذج الحالية, فإنه بالإمكان تقدير المردودية الكلية للمؤسسة لعدة سنوات مقبلة وفي ظل مستويات مختلفة من المبيعات<sup>(45)</sup>, علما أن النتائج المتوقعة يتم مقارنتها بأهداف المردودية المحددة من طرف الإدارة العليا, فإذا كانت حافظة تلك المنتجات مرضية ومتوافقة مع الأهداف المحددة, يتم اعتماد الربح للمنتجات الجديدة.

(45): Meyssonier ,F . Op cit, p 113- 138.

إن عملية استخلاص الربح المستهدف لا ينبغي أن ينظر لها كعملية وحيدة وخطية, إذ أن الإجراءات المتبعة لتحديد تكلفة مستهدفة لسعر مفروض يتم تكرارها عدة مرات لتحسين جودة المعلومات المعالجة.

فإذا كان الربح يتميز بالإجمال والتقريب في بداية العملية فإنه سيصبح أكثر دقة ودلالة عند الوصول إلى تحديد خصائص المنتج المستقبلي بدقة وضبط الجوانب الأساسية لاختيارات التصميم وحصر متطلبات الزبائن.

### 3.4.5.2 تحليل التكلفة المستهدفة

تستخلص التكلفة المستهدفة بطرح نسبة الربح المرجوة من السعر المستهدف, إلا أن هذه التكلفة لا تعتبر نهائية ولا يمكن الشروع في اعتمادها إلا بعد إخضاعها للدراسة والتدقيق لأنها في البداية تتميز بالعمومية. وتبعاً لذلك, تخضع هذه التكلفة للتحليل والتفكيك وفقاً لأجزاء ( مكونات ) المنتج لتتحول إلى تكلفة مستهدفة جزئية. ويستعان في ذلك بنوعين من الطرق وهما التفكيك العضوي والتفكيك الوظيفي<sup>(46)</sup>

#### أ - التفكيك العضوي

ويتمثل في تفكيك المنتج إلى مجموعات جزئية اعتماداً على هيكله المادي, وترتكز هذه الطريقة على معرفة التكلفة الحالية لمكونات المنتج وقدرة المؤسسة على تقليصها. وتفترض هذه الطريقة الإستمرارية والحفاظ على التقنيات المتاحة حالياً, وهي تكون صعبة التكيف إذا كانت خصائص المنتج تتجدد باستمرار مما يتطلب ابتكار هيكل جديد للتكلفة.

#### ب - التفكيك الوظيفي

يقوم بتحليل صفات ووظائف المنتج انطلاقاً من متطلبات ورغبات الزبائن, فكل وظيفة تمثل رغبة الزبون, يتوجب على المنتج تلبيتها بحيث إذا عرض في السوق نجد أن الزبائن لا يشتكون من أي قصور في تلبية الوظائف المطلوبة. ونظراً لطبيعة إعدادها ومعالجتها, فإن التكلفة المستهدفة ليست تكلفة تجميعية لاستهلاك الموارد ولكنها قياس للقيمة من منظور السوق. فما ينبغي للمؤسسة أن تديره لا يكمن فقط في تقليص تكلفة التصميم بل البحث عن تحقيق علاقة مثلى بين القيمة والتكلفة.

---

(46): Shank, J and Fisher, J, case study: Target costing as a strategic tool. Sloan management review. 1999 ,P73-82.

وفي هذا السياق فإن لورينو<sup>(47)</sup> P.Lorino عرف التكلفة المستهدفة بأنها مكان الالتقاء بين السوق والكفاءات الداخلية للمؤسسة, بين القيمة والتكلفة, فهي تتمثل في تقييم الأداء الافتراضي لمفهوم المنتج والزوج ( قيمة/ تكلفة).

في هذه المرحلة, فإن المؤسسة تكون قد عينت غاية ممثلة في صورة تكلفة تعبر عن إمكاناتها في صنع منتج يستجيب لأداء ووظائف محددة, وتتبلور هذه الإمكانيات في ما يمكن تسميته " التكلفة التقديرية " والتي تكون غالبا أكبر من التكلفة المستهدفة حيث أن هذه الأخيرة تعتمد كتكلفة سقفية ( تكلفة قصوى ) لا ينبغي تجاوزها, وستكون أصعب مهمة للمؤسسة هو تقليل التكلفة التقديرية لتصل إلى مستوى التكلفة المستهدفة.

#### 4.4.5.2 . حساب التكلفة التقديرية

إن حساب التكلفة التقديرية في المراحل الأولى لدورة حياة المنتج تعتبر من الممارسات المتعارف عليها والتي تقوم بها المؤسسات اعتمادا على قاعدة بيانات تقنية مقيدة في السجلات والمدونات المتعلقة بتشكيلة المنتجات.

وتجدر الإشارة إلى أن معرفة التكلفة المستقبلية لمنتج بدقة وإحكام يعد سبقا تنافسيا أكيدا, ولذلك لا بد من أن نتساءل عن محتوى هذه التكلفة:

هل هي تكلفة جزئية أو تكلفة كاملة؟ هل هي تكلفة إنتاج أو سعر التكلفة؟ هل هي تكلفة متغيرة ثابتة أو مباشرة ، مباشرة أو غير مباشرة؟

يبدو أن المؤسسات تتفق على اعتبار أن التكلفة التقديرية ينبغي أن تشمل كافة التكاليف التي يمكن أن تدرس وتحدد خلال مرحلة التصميم وتخطيط المنتجات ، (48) ولذلك فهي تتشكل من التكلفة المباشرة للإنتاج ولكن كذلك مصاريف الدعم الناتجة من نمط الإنتاج والتوزيع وعدد الأجزاء المكونة للمنتج, وحجم اللوطات وطبيعة خدمات ما بعد البيع وطبيعة شبكة التوزيع. وبالمقابل لا يحتسب ضمن التكلفة التقديرية تلك المصادر التي ليست على علاقة مباشرة بإعداد المنتج مثل الإشهار والمصاريف العامة. فالأمر يتعلق بحساب التكلفة وفق منظور يقترب من طريقة التكلفة على أساس الأنشطة ( Activity based costing ).

( 47): P.Lorino , op cit . p 368

(48 ): Monden,Y. Cost reduction system ; Target costing and Kaizen costing, Productivity press. (1999); p 127-129

وكما هو الحال بالنسبة للربح المستهدف والتكلفة المستهدفة, فإن التكلفة التقديرية ليست وحيدة أو لحظية, بل إنها تندرج ضمن نظرة تكاليفية تستوعب دورة حياة المنتج الشاملة لظاهرتي التعلم واقتصاديات الحجم. (49)

إن الطرق الإرتكازية لحساب التكلفة التقديرية متعددة ويمكن ممارستها تتابعيا وفق الطرق الآتية: (50)

#### أ - الطرق الباراميتيرية les méthodes paramétriques

تعتمد هذه الطرق على قوانين ارتباط يتم استخلاصها من العلاقة القائمة بين تكلفة المنتج والوحدات الفيزيائية مثل الوزن, والحجم, فهذه الطرق التقديرية يتم اللجوء إليها في عمليات التقدير الأولى.

#### جدول رقم (2.5.2) : مضمون الأعباء المعالجة في طريقة التكلفة المستهدفة

التكلفة المعتبرة في طريقة التكلفة المستهدفة	
أعباء المواد الأولية تكلفة شراء قطع الغيار تكلفة نقل القطع والمكونات التكلفة المتغيرة للتوزيع المرتبطة بتصميم المنتج	التكلفة المتغيرة
اهتلاك المعدات والأدوات الخاصة بتصنيع المنتج وتوزيعه تكلفة تطوير النماذج ( نماذج المنتجات ) تكاليف أخرى خاصة بتطوير النماذج	التكلفة الثابتة المباشرة
التكلفة غير المعتبرة في طريقة التكلفة المستهدفة	
تحدد قيمتها بناء على النماذج الحالية	تكلفة البيع المباشرة
وهي الأعباء التي تعكس الشروط العامة للإنتاج والتي تكون مشتركة بين عدد من المنتجات	الأعباء الثابتة غير المباشرة
أعباء ناجمة عن نفقات إدارة المنشأة	أعباء ثابتة أخرى غير مباشرة (مصاريف إدارية، مصاريف عامة )

المصدر: من إعداد الباحث

(49) : Alazard,C .. op cit; p312.

(50) : Morgan,A case study; Target costing; accounting for strategy , Management Accounting, (1993),May,p20-22h.

## ب - الطرق التماثلية les méthodes analogiques

تستخلص التكلفة في هذه الحالة بالإعتماد على مرجعية تكاليفية لمنتوج مماثل, وتتطلب هذه الطريقة شروطا إنتاجية وتقنية تتميز بالإستقرار وتصميم لمنتجات لا تتجدد إلا ببطء.

## ج - الطرق التحليلية les methodes analytiques

وهي تركز على التحليل التقني للمنتوج, ودرجة تعقيده, وأسلوب تصنيعه, ويتم التوصل إلى حساب التكاليف بتقييم المعطيات التقنية التي تم إعدادها بناء على عناصر قيمية يقدمها قسم المحاسبة التحليلية.

### 5.4.5.2 . تقليص التكلفة التقديرية لمستوى التكلفة المستهدفة

في أغلب الحالات, نجد أن التكلفة التقديرية تفوق التكلفة المستهدفة التي تم استخلاصها من معطيات السوق, ويتوجب تقليص الفارق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة التقديرية بتخفيض هذه الأخيرة من خلال تصميم أفضل للمنتوج ( تصميم اقتصادي ) وكذلك تحسين الطرق العملياتية والتنظيمية للإنتاج في المستقبل. وينبغي لهذه التحسينات أن تعد ضمن أفق العلاقة بين التكلفة والقيمة, وبالتالي فإن المهمة لا تتعلق بتخفيض التكلفة إذا كان ذلك سيؤثر سلبا على القيمة في منظور السوق بل يتوجب البحث عن العلاقة المثلى بين تلك القيمة وتكلفة المنتوج ؛ وتطبق عملية تخفيض التكاليف على النحو الآتي:

- تخفيض الفرق في التكلفة من خلال بلوغ التصميم الأمثل للمنتوج (حوالي 80 % ) وفي هذه الخطوة تعتمد التكلفة التقديرية كتكلفة نمطية للمنتوج المستقبلي على اعتبار أنها تكلفة مخططة.

- الرقابة الفعلية على التكاليف أثناء فترة التصنيع من أجل المحافظة على اقترابها من التكاليف المستهدف فهي إذن " مرحلة المحافظة على مستوى التكاليف " على الوجه الذي يجعل الظروف الفعلية للتصنيع والتوزيع بمنأى عن تضيق الوفورات المكتسبة من خفض التكاليف. ويمكن تمثيل ميكانيزم تخفيض التكاليف حسب مخطط ماكيدو<sup>(51)</sup> Makido. T شكل (3.5.2) :

---

(51) : Makido,T. resents trend in japanese cost management practices in Monden,Y. Sakurai ,M . eds japanes management accounting ; a world class approach to profit management. Cambridge Productivity . (1989) . press. p 3- 15.

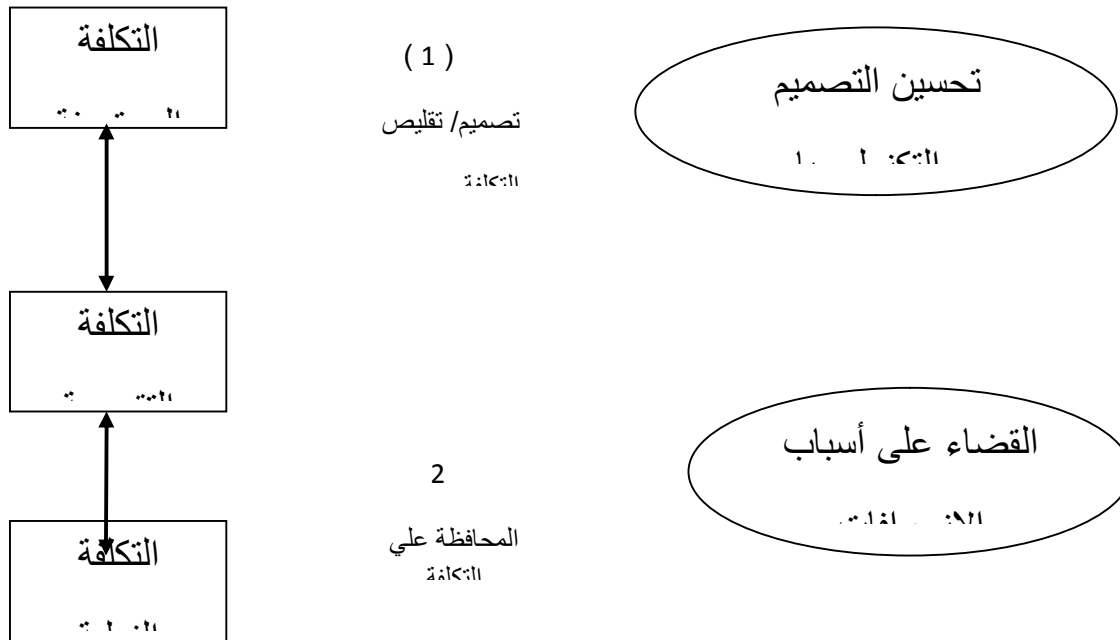
وقد قدم ساكوراي (Sakurai, M<sup>(52)</sup>) تصورا آخر أكثر تفصيلا لعملية تقليص الفارق بين التكلفة التقديرية والتكلفة المستهدفة في ثلاثة مراحل كالآتي:

– المرحلة الأولى: تخفيض التكاليف أثناء التصميم والذي يسمح بتحديد مستوى وسيط للتكلفة والمسمى بالتكلفة السقفية والتي بالرغم من أنها تقل عن التكلفة التقديرية فهي تبقى أكبر من التكلفة المستهدفة.

– المرحلة الثانية: هناك تخفيض جديد يحقق عند الشروع في الإنتاج من خلال ظاهرة التعلم (منحنى التجربة) والتحسين المبرمج لطرق الإنتاج، وتسمح هذه المرحلة بتقريب التكلفة السقفية من التكلفة المستهدفة لتصبح مساوية لها.

– المرحلة الثالثة: تتعلق بالمحافظة على التكلفة والتي تسمح بأن تكون التكلفة الحقيقية في مستوى التكلفة السقفية.

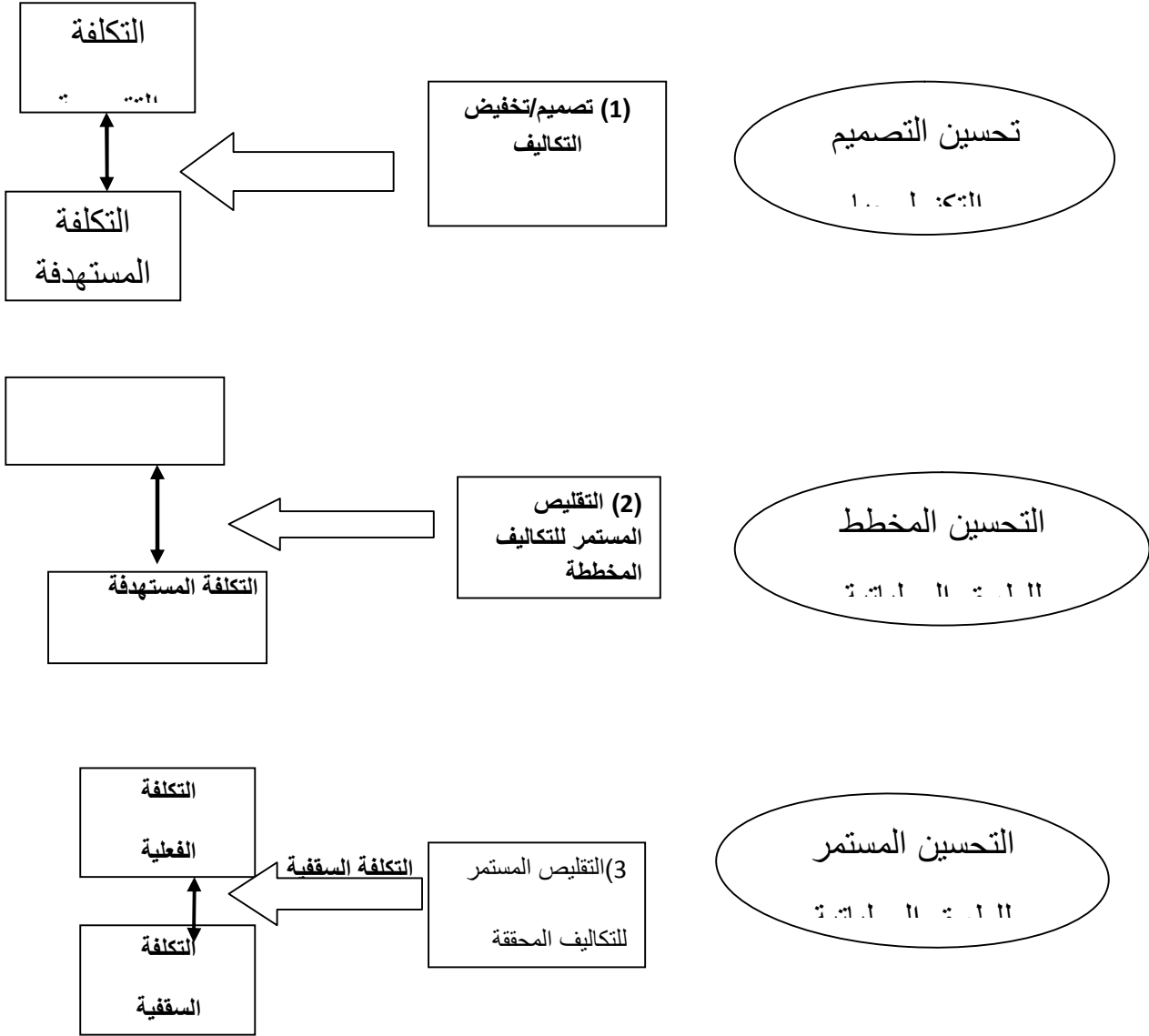
### شكل رقم (3.5.2): تقليص التكاليف وفق نموذج ماكيو T.Makido



Makido, T, op cit p 3-15

المصدر

شكل رقم (4.5.2) : نموذج ساكوراى Sakurai لتخفيض التكاليف



المصدر : Monden, Y. Sakurai, M op cit p 3-15

## 5.5.2. التكلفة المستهدفة والمرجعية التقليدية للتكاليف والتسعير

إن الطرق التقليدية لتحديد السعر وحساب التكاليف لا تبدأ إلا بعد الإنتهاء من تصميم المنتج والقيام بتصنيعه، حيث يتم احتساب سعر التكلفة بناء على المعطيات المستخلصة من واقع نشاط المؤسسة وتحديد سعر البيع بإضافة هامش الربح لسعر التكلفة، وينسحب الأمر كذلك على التكلفة المعيارية، التي تحدد طبقاً لقيود فنية ومحاسبية قائمة .

فسعر البيع المحدد وفق المدخل التقليدي لا يعتبر ملائماً إلا بعد طرحه في السوق وتقديمه للزبائن المحتملين. فإذا أعرض عنه الزبائن بسبب ارتفاعه (تجاوز السعر السائد في السوق) فإن المنشأة ستجد نفسها في مأزق سببه أن معظم عناصر التكاليف (بما في ذلك المواد ومصاريف الصنع والتسويق) قد تم الإلتزام بها منذ المراحل الأولى من التصميم دون اعتبار للسعر السائد في السوق . وقد بينت التجارب أن 70 إلى 80% من تكلفة الإنتاج تتميز بالمناعة ضد أي تعديل بعد مرحلة التصميم<sup>(53)</sup> . وعليه فإن استخدام الطرق التقليدية لحساب تكلفة المنتجات الجديدة يخلق الحاجة إلى حلقات تغذية الإرجاع *rétroinformation Cycles de* مما يجعل مدة تطوير المنتج وتعديله صعبة التوقع.

ومن جهة أخرى، فإن المنتج قد يطرح بسعر منخفض (أقل من سعر السوق) بحيث أن المؤسسة تدرك بعد تسويقه بأنه كان ينبغي أن يسعر بثمن أعلى، علماً أنه من الصعب إجراء تصحيح لسعر المنتجات أثناء دورة حياتها<sup>(54)</sup> .

وهناك عدة أسباب تؤدي إلى طرح المنتج بسعر غير ملائم حيث يتم المبالغة في تصميم المنتج بحيث يشمل وظائف وصفات تتجاوز الرغبة المطلوبة من الزبائن أو قد يصنع بمواد أولية باهظة تتجاوز كفاءة الأداء المرجو من المنتج، مما يؤدي إلى الإخلال بالعلاقة المثلى ما بين التكلفة والقيمة.

ويرى مورقان<sup>(55)</sup> Morgan,M أن التكاليف المعيارية ذات التوجه التقني تعتبر استاتيكية وتجاوزها الزمن، وينبغي إحلالها بتكلفة مستهدفة مكيفة باستمرار مع محيط غير مستقر. وهي نفس وجهة نظر<sup>(56)</sup> *أتكينسو وآخرون* اللذان قدما تحليلاً عميقاً للفرق بين التكاليف المعيارية وأسلوب التحسين المستمر للتكاليف *Kaizen costing* .

( 53)M .Morgan A case study in ; Target costing; accounting for strategy , Management Accounting, (1993),May,p20-22.

( 54) Hergeth,H; Target costing in Textile complex; Journal of textile and management.(2002),Vol 2, Issue IV .p 2-8

( 55) Morgan ;op cit p 20-22

( 56 ) Atkinso ,A. Baker,R. Kaplan , R. Young, S. Management accounting; Prentice-Hall.1999; p 65-68

غير أن هذا التمييز يعتبر مبالغ فيه, فلا يوجد بالضرورة تعارض بين التكلفة المستهدفة (تكلفة ديناميكية ذات توجه تسويقي) والتكلفة النمطية (استاتيكية متركزة على النماذج التقليدية للإنتاج) إذ أن الطريقتين متكاملتين: حيث تستعمل التكلفة المستهدفة من أجل التأطير الإستراتيجي التوقعي في المراحل الأولى(التصميم) ثم يأتي دور التكاليف المعيارية ( النمطية) كأداة للرقابة والمتابعة أثناء الممارسة الميدانية<sup>(57)</sup>.

وخلال مرحلة التصنيع, فإن مسعى التحسين المستمر للتكاليف Kaizen Costing يأخذ دور التأكد من التكاليف المعيارية (اعتماد على جداول التكاليف).

### 6.5.2 . أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة على تحسين الأداء الإداري

إن طريقة التكلفة المستهدفة عبارة عن فلسفة إدارية متكاملة تعتمد على العديد من الوسائل والممارسات الحديثة التي تم إدراجها ضمن منطق تسييري لتحسين الأداء وتنمية القدرات الإدارية؛ ويبرز ذلك من خلال ما يلي:

#### 1.6.5.2 . المنظور العرضاني للتسيير Transversale

تتطلب طريقة التكلفة المستهدفة إدراج العديد من الوظائف ضمن مسعى شمولي وحيد, وأهم هذه الوظائف هي: وظيفة التسويق, وظيفة الدراسات وتحسين الطرق, الرقابة الإدارية على تقييم عناصر المشتريات , فالتعاون بين هذه الوظائف لا يخضع للهرمية الإدارية بل يتم ضمن علاقات متعددة ومتنوعة وشبكية بحيث أن القرار الذي يتعلق بوظيفة ما ينعكس بالضرورة على الوظائف الأخرى.

إن هذا الترابط بين الوظائف يفرض اللافصل فيما بينها والأخذ بعين الإعتبار قيود الوظائف الأخرى, والتخلي عن العلاقات الإدارية الهرمية بين المهن, وتصور حلول ضمن منظور شمولي لتحقيق المثلية بين القيمة والتكلفة<sup>( 58 )</sup> ويكون ذلك منذ المراحل الأولى من التفكير بشأن المنتجات الجديدة.

أما بالنسبة لعملية الإتصال, فمن الضروري وضعها في وعاء نظمي لقياس الأداء المتناسق ويستلزم ذلك التخلي عن الثقافة التسييرية المتصفة بمسؤوليات محدودة بالأقسام الإدارية المستقلة واستبدالها بعلاقات عرضانية مفتوحة trasversales مرتبطة بعمليات متعاقبة تستوجب التنسيق والإنتقال بين الأقسام..

( 57) : Meyssonier,F(2001). Op cit , p 113- 138.

(58) : M .Morgan; op cit 20-22

إن اللافصل بين الأقسام ينبغي أن لا يتوقف في حدود المؤسسة بل ينبغي توسيعه ليستوعب الموردين للمراحل الخلفية وعند الحاجة الموزعين . ونظرا للمعلومات الحرجة التي يقتضي أن توزع عليهم لتمكينهم من إدراج استراتيجيه المؤسسة في تخفيض التكاليف , يتوجب تطوير علاقة واضحة فيما يخص المحافظة على السرية وتنمية درجة الثقة.

### 2.6.5.2 . التوجه التسويقي للمؤسسة

يتميز منظور التكلفة المستهدفة بكونه منظور ذو توجه تسويقي, فهذا التوجه يحدد قيمة المنتج ويحشد عزيمة المنظمة من أجل تحقيق المثوية optimalité بين القيمة والتكلفة, فهو يعطي هدفا لقيادة نشاطات المؤسسة من أجل الرد على التساؤل الآتي:

هل أن النشاط يساهم في زيادة قيمة المنتج؟

وعليه, فهي تضي توجها إداريا من صنف ABC (إدارة التكاليف على أساس الأنشطة) ويتمشى هذا التوجه مع مسعى " تحقيق أفضل الأداء Bench marking ", والجودة الشاملة Qualité totale.

### 3.6.5.2 . التكلفة المستهدفة وسيلة لإدارة الأداء المستقبلي

تهتم طريقة التكلفة المستهدفة بمحاكاة مستقبل المؤسسة وتدعو بذلك إلى التفكير في المراحل الأولية (الخلفية ) لعملية الإنتاج وآثارها على المستقبل<sup>(59)</sup>. وبالإضافة لذلك, فإن هذا المسعى التوقعي يكون إيجابيا في مجالات أخرى مثل : اختيار الإستثمارات, نظم المعلومات, أشكال التنظيم, الإختيارات الاستراتيجية.

إن هامش الحرية المتعلق بانتقاء الإختيارات يكون مرتفعا في بداية المراحل الأولى من التفكير في تصميم المنتج, فإذا كانت الإدارة تملك القدرات والمهارات الكافية لتطبيق الأفكار فإنها ستتمكن من رسملة التجارب التي يمكن أن تكون مرتكزا لخلق سبق تنافسي أكيد<sup>(60)</sup> , فهذا المنحى الإداري للتكاليف يمكن من تصور وتوقع الأداء لمؤسسة إفتراضية.

---

(59): Meyssonier, p 113- 138.

الرفاعي فرج وآخرون، مرجع سابق ، ص 169 ) : 60 )

#### 4.6.5.2. التكلفة المستهدفة عملية تعلم جماعي

إن تعدد الأدوات والوسائل والأساليب المستعملة في مسعى التكلفة المستهدفة لن تبلغ غايتها إلا إذا تم حشد الكفاءات والمعلومات من كل الجهات ذات العلاقة. ويكتسب هذا الأمر أهميته على اعتبار أن المناقشات واختيارات أساليب الإنتاج وتصور المنتج تعد أمورا إفتراضية لا سيما وأن كفاءة المنتجات تخضع لعدة تأويلات.

ولكي تحقق التكلفة المستهدفة الأداء المرجو، فهي تتطلب مساهمة واسعة من أطراف داخل وخارج المؤسسة، بالإضافة إلى الشفافية في المعلومات والتقييم والتكفل الجماعي بالإختيارات والأخطاء التي يمكن أن تحدث. إنها في حاجة إلي لغة موحدة، ورؤية مشتركة، ونقل للمعارف الميدانية من خلال انفتاح حقيقي بين الأقسام<sup>(61)</sup>، وهي تتطلب من جانب المديرين مساهمة قوية لتجاوز العادات السائدة والثقافة المحصورة في مجال الأقسام وهذا من أجل بعث تنسيق لا هرمي، متفتح على النقد، ويتم التفاوض عليه حسب الأهداف.

#### 7.5.2 . صعوبات تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة

أبرزت الممارسات بعض الصعوبات التي تواجه تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة، فقد كشف **كاظو وآخرون**<sup>(62)</sup> عن أربعة أصناف كبرى من المشاكل السلوكية التي ظهرت من خلال تجارب المؤسسات اليابانية وهي:

- طول مدة تطوير المنتج أكثر مما هو مقدر ، وهذا ناتج من أن البحث حول تقليص التكاليف يمر من خلال احترام أهداف الجودة واحترام الآجال.

- قلق معتبر لدى الأفراد المعنيين بتطبيق الطريقة، بسبب استحالة بلوغ بعض الأهداف الطموحة بشكل مبالغ فيه.

- تموقع تجاري غامض ، يعود لتعدد المنتجات التي لا تتميز عن بعضها إلا قليلا.

- بروز نزاعات تنظيمية داخلية، ناتجة من متطلبات قوية تم فرضها على شكل تكاليف إنتاج، في حين أن هناك أقسام داخل المؤسسة وأصناف من التكاليف غير معنية نسبيا بمسعى التكلفة المستهدفة.

( 61 ) :S. Ansari ,op cit p 14-18

( 62 ) : Kato, Y.G, Boer. W, chow; Target costing: an integrative management process;  
Journal of cost management(1995) ; p 39-51

ومهما يكن من أمر، فإن طريقة التكلفة المستهدفة أصبحت دون شك تمثل مرحلة أساسية في مجال تطوير طرق التسيير، وهي عبارة عن ثمرة جهود التيار الفكري المرتكز على خلق القيمة من منظور السوق (الزبائن) ونظرية المقاربة بالموارد والكفاءات، حيث تعتبر من الأساليب الهامة المساعدة على تحقيق أهداف المؤسسات المعاصرة التي تواجه تحديات العولمة واشتداد المنافسة.

ومن جهة أخرى، فإن هذه الطريقة تمثل مسعى ينطوي على بعض التعقيدات عند تطبيقه، إذ أنه يكشف عن الأبعاد الإستراتيجية لعملية تصميم المنتجات وتطويرها وما تتطلبه من توقع للأداء المستقبلي المرتبط بقرارات التصميم والتطوير وانعكاساتها على مردودية المشروع والنظام الإنتاجي.

ومن شروط نجاح طريقة التكلفة المستهدفة هي خلق ثقافة مؤسسة تتصف بالتعاون اللامشروط تحكمه العلاقات المنفتحة بين الأقسام من أجل تيسير المساهمة الجماعية الفعالة والتي لا تتعطل بالعلاقات الهرمية الصلبة والمنغلقة، ويتم ذلك في إطار الهدف العام للمؤسسة.

## المبحث السادس

### كيفية معالجة التكاليف بواسطة طريقة وحدة القيمة المضافة

عرضت طريقة " وحدة القيمة المضافة " كبديل للعديد من الطرق لكونها تتحرى الدقة في معالجة وتحميل التكاليف مع مراعاة البساطة والسرعة في عملية الحساب والكشف عن النتائج في المستويات الأولية منذ المراحل الأولى ، والرقابة على الإنتاجية في مختلف مواقع العمل وتعديل مزيج المنتجات بما يجنب المؤسسة استنزاف الموارد أو استخدامها في المجالات غير المربحة.

#### 1.6.2 . نشأة طريقة وحدة القيمة المضافة

إن طريقة وحدة القيمة المضافة عبارة عن طريقة لحساب التكاليف عرضت كبديل لطرق أخرى مثل طريقة الأقسام المتجانسة. وقد طورت هذه الطريقة اعتمادا على جهود جورج بيران Georges Perrin حيث أن هذا الأخير قد واجه باستمرار إشكالية تحميل التكاليف غير المباشرة لأسعار تكلفة المنتجات المصنعة بالإضافة إلى انشغاله بتوحيد قياس الإنتاج في حالة المؤسسة متعددة المنتجات.

لقد اعتمد جورج بيران على فرضية عدم إمكانية تحميل الأعباء لسلسلة من المنتجات على الوجه الصحيح لعدم وجود وحدة قياس مشتركة<sup>(63)</sup>. وعليه ، فإن القياس الموحد للإنتاج يمر عبر قياس الجهود المبذولة في عملية الإنتاج سواء كانت هذه الجهود مباشرة أو غير مباشرة. ومن هنا انطلق جورج بيران في البحث مرتكزا على فرضية وجود علاقات خفية بين الجهود المبذولة في إنجاز المنتجات بفرض أن هذه العلاقات تظل ثابتة خلال الزمن<sup>(64)</sup>. وخلال 1945 فتح جورج بيران مكتب استشارة محاسبية لترقية طريقته في حساب التكاليف والتي تحمل إسمه : " طريقة جورج بيران " Méthode GP ونشر العديد من المقالات في مجلات مهنية ، وظل يدير مكتبه لغاية وفاته. واستمرت زوجته في ممارسة نشاط المكتب ونشرت كتابه تحت عنوان " سعر التكلفة ومراقبة التسيير حسب طريقة جورج بيران " .

---

( 63 ) : Bouquin ,H.,Comptabilité de gestion , Sirey,PARIS, (2000) pp 121-123

( 64 ) : Ibid , pp 121-123

وفي سنة 1969 تم غلق مكتب المحاسبة نهائيا ، ولم يبق سوى مكتب المهندسين الشركاء الذي

قام بإحياء طريقة جورج بيران حيث تخصص هذا المكتب بالتحديد في تنظيم العمل ودراسة الوقت ووفورات الإنتاجية

وقد قام كل من جون فياز Jean Fiez وروبير زايا Robert Zaya بتطوير طريقة تحليل أعباء الإستغلال في المؤسسة الاقتصادية بالإعتماد على مبادئ وأسس جورج بيران ، ليصبح إسمها بداية من سنة 1995 " طريقة وحدة القيمة المضافة"<sup>(65)</sup>.

ويعتقد رواد هذه الطريقة، أن هذه الأخيرة لا تكتفي بتحديد تكلفة المنتجات وإدارة الهوامش ، بل إنها

تهدف إلى بلوغ الأغراض الآتية :<sup>(66)</sup>

— فهم كيفية صناعة المنتجات وكيفية بيعها.

— قياس القيمة المضافة لكل مرحلة من المراحل .

— قياس الربح أو الخسارة على المستويات الأولية، أي لكل صفقة على أساس أنها بلورة للجهود التي كان يجب بذلها حتى يتم تحقيق بيع المنتجات للزبائن.

فطريقة وحدة القيمة المضافة تركز على إنشاء وحدة موحدة تسمى وحدة القيمة المضافة والتي تستعمل كوسيلة قياس من طرف مختلف أقسام المؤسسة لتصبح مرجعا لها ولغة مشتركة بين مختلف الوظائف والوحدات والأفراد. وتعتبر وحدة القيمة المضافة وحدة ثابتة في الزمن (تتميز بالثبات خلال عدة سنوات)، وخاصة بمؤسسة معينة ، يتم استخدامها في المجالات الآتية :

— قياس مستوى نشاط مواقع العمل ومستوى الإنتاج والمبيعات وخدمة الزبائن،

— تحديد القيمة المنتجة : في الورشات ، وفي أقسام الخدمات الإدارية والأقسام التقنية والتجارية أو اعتمادا على العمليات والسيرورات أو المنتجات أو الفواتير.

ويرتكز مسعى هذه الطريقة على الخطوات الآتية:

- نمذجة المؤسسة بتوصيف " أصناف " الأعمال في مختلف الوظائف،

— تخصيص الموارد المتوقع استهلاكها لكل موقع عمل بناء على دراسة تقنية - اقتصادية ،

— صياغة وحدة قياس " القيمة المضافة " ثم حساب قيمة كل موقع عمل بعدد وحدات القيمة المضافة، ويؤدي ذلك إلى

تحويل المؤسسة " متعددة المنتجات/ متعددة النشاطات " إلى مؤسسة " وحيدة المنتج / وحيدة النشاط " ، لأن المنتجات غير المتجانسة ستتحول محاسبيا إلى

---

(65) Fievez, J. Zaya, R, coût et contrôle de gestion : La méthode UVA, Logistique ;magazine; mai  
(1995a); pp 50-53.

(66) Fievez,J. Chabanas; C; La méthode UVA un système de gestion de profit, Revue Française de  
comptabilité; novembre n° 316. (1999) .pp 62-69.

وحدات متجانسة بسبب تقييمها بوحدة موحدة وهي "القيمة المضافة"، وهكذا يصبح كل منتج أو خدمة مقيما بوحدة القيمة المضافة المكافئة .

ويتم فصل تطبيق مسعى هذه الطريقة حول جانبيين ، الأول ويتمثل في بناء هذه الطريقة أما الثاني فموضوعه استغلالها . ومن الضروري التذكير بأن " القيمة المضافة " تعني بالنسبة للمنتوج مجموع الموارد التي ينبغي استهلاكها وإضافتها للمادة الأولية المحولة للحصول على المنتج التام ، وتشمل كذلك النفقات المرتبطة بجهود التصميم والتجهيز والصنع والتخزين....، وبالتالي فإن وحدة قياس القيمة المضافة عبارة عن "وحدة استهلاك الموارد"<sup>(67)</sup>.

## 2.6.2 . بناء طريقة وحدة القيمة المضافة

إن تصميم هذه الطريقة يهدف إلى تحديد القيمة المضافة معبر عنها بوحدة تسمى : وحدات القيمة المضافة ، والتي:

– تحمل إلى المنتجات اعتمادا على السيرورات المرتبطة بالتصميم والتصنيع والتحويل ،

– تحمل لكل خدمة مقدمة للزبائن بناء على تحليل السيرورات الإدارية والتجارية واللوجستية.

وهكذا ، فإن المؤسسة يصبح بإمكانها حساب القيمة المضافة الخاصة بأي فاتورة بناء على تجميع وحدات القيمة المضافة المرتبطة بالمنتجات والخدمات المقدمة للزبائن.

وحسب هذه الطريقة توجد ثلاثة أقطاب من النفقات داخل المؤسسة وهي: إعداد المنتجات، أداء الخدمات للزبائن، النفقات الوظيفية العامة للمؤسسة، علما أن هذه الطريقة تسعى إلى تقليص النفقات العامة إلى أدنى حد ممكن .

إن نشاط المؤسسة يمكن اعتباره شبكة من السيرورات التي من الضروري نمذجتها لكي يتم فهمها بدقة<sup>(68)</sup>. وتمثل السيرورة تعاقب مجموعة من العمليات أو المهام الأولية المنجزة في مدة محددة ، والتي نفذت على مستوى مواقع عمل تشتغل وفق شروط تقنية – اقتصادية محددة .

وتتمثل نمذجة السيرورات في توصيف شكلي لتتابع العمليات الأولية المكونة لتلك السيرورة وتحديد المدة التي استغرقتها تلك العمليات ومكان العمل الذي نفذت فيه. ويرتكز تطبيق طريقة وحدة القيمة المضافة على ما يلي :

(67) ) Fievez, J. Zaya, R Alternative a la comptabilité analytique: La méthode UVA ; Echanges; juillet – Aout.(1995b),; pp 45- 52.

(68) Rodrigues,L. Brady,G cost accounting control in a Multiproduct Environment – The unit of Production Effort Method, Journal of operation and management , Vol (12,),December-Fevrier(1991).

## 1.2.6.2 جرد مواقع العمل

تتكون المؤسسة من مجموعة من مواقع عمل موزعة بين مختلف الورشات والمكاتب والمخازن، وموقع العمل عبارة عن مجموعة من الوسائل المادية والبشرية المجمعة في مكان محدد والموجهة لأداء عملية محددة تساهم في جزء من تصنيع المنتج أو إعداد الخدمة<sup>(69)</sup>، فنجد أن آلة التعليب في موضع ما تساهم بجزء من العمل للحصول على منتج معلب ، ولكي يكون المنتج مكتملا فلا بد أن يمر على عدة مواقع عمل تساهم كل منها بعملية محددة ليصبح منتجا جاهزا .

وبما أن تشغيل أي موقع عمل يؤدي به إلى استهلاك الموارد ، فمن الضروري القيام بتحليل تقني - اقتصادي دقيق لتحديد الموارد التي ينبغي تخصيصها مباشرة للموقع دون اللجوء إلى مفاتيح توزيع تقريبية<sup>(70)</sup>.

وحسب هذه الطريقة ، فإن موقع العمل الذي يشتغل باستهلاك موارد محددة بدقة يسمى " موقع عمل وحدة القيمة المضافة POSTE UVA " ، وبالتالي إذا تغيرت الشروط التقنية - الاقتصادية لتشغيل الموقع أي حدوث تغير في استهلاك الموارد المباشرة بشكل محسوس ، فإن ذلك يؤدي إلى ظهور موقع عمل جديد<sup>(71)</sup> . ومن جهة أخرى ، فإن الشروط التقنية - الاقتصادية التي يخضع لها موقع العمل يمكن أن تتطور تبعا لإعادة تنظيم الورشات والأقسام أو بسبب تعديل سيرورة العمل نفسها ، وعليه فإن تطبيق هذه الطريقة لا بد أن يقوم على حد أدنى من الإستقرار خلال مدة زمنية محددة ثم مراجعتها بعد ذلك.

## 2.2.6.2 تحديد وحدة قياس القيمة المضافة المرجعية

حسب طريقة وحدة القيمة المضافة ، فإن الخطوة التي تحظى بالأولوية تتمثل في تحديد وحدة القياس التي ستعتمد كأداة مرجعية لحساب القيمة المضافة ، ويتم اختيار هذه الوحدة على النحو الذي يجعلها تمثيلية لنشاط المؤسسة بالإضافة إلى كونها مستقلة عن التغيرات النقدية<sup>(72)</sup>.

(69) Nikitin ,M.(1992), La naissance de la comptabilité industrielle en france, These de doctorat , Université de PARIS-DAUPHINE.

(70) Bouquin , H. op cit , p 158.

(71) Datar,S. Gupta,M.(1994).Aggregation, Specification, and Measurment Errors in Product Costing, The accounting Review, Vol 82,№ 4 October PP 567-591

(72) Kaplan ,R. Anderson, S (2004) Time Driver Activity Based Costing; Harvard Business Review, Vol 82, ,№11 , November , PP 127-128.

## جدول(1.6.2):تكلفة موقع العملUVA 30

( قيمة الموارد المستهلكة في الوحدة الزمنية :ساعة)

موقع عمل ( UVA 30 )	
x	يد عاملة مباشرة
x	يد عاملة غير مباشرة
x	التأطير
x	الكهرباء
x	الماء
x	الغاز
x	الصيانة
x	استهلاك الأدوات
x	مصاريف محلة بوحدة المساحة
x	مصاريف محملة بوحدة القيمة
x	اهتلاكات
50 وحدة نقدية \ الساعة	مجموع الموارد المستهلكة في الوحدة الزمنية ( الساعة)

المصدر: إعداد الباحث

وبناء على ذلك ، فإن وحدة القيمة المضافة المرجعية هي مجموع الموارد المستهلكة والمبلورة في منتج ( أو خدمة ) على أن يكون ذلك المنتج ( أو تلك الخدمة ) قد تم اعتماده كوحدة قيمة مضافة مرجعية ويتم اختياره باعتباره المنتج المهيمن في الشركة الصناعية ، أو السلعة الأكثر مبيعا في الشركة التجارية أو الخدمة الأكثر تأدية في مؤسسة خدمية. وبعد الإنتهاء من اختيار وحدة القيمة المضافة المرجعية نقوم بإرفاقها بالنموذج العملياتي المرتبط بها والمتمثل في قياس المدة التي يستغرقها إنتاج وحدة من المنتج المرجعي عند مروره من المواقع ذات العلاقة بسيرورة إنتاجه ، ويظهر النموذج العملياتي في الجدول الآتي:

## جدول (2.6.2) : النموذج العملياتي لتصنيع المنتج المرجعي

المواقع	المدة المستغرقة ( ساعة )
موقع العمل UVA 10	0,25
موقع العمل UVA 30	0,20
موقع العمل UVA 40	0,15
موقع العمل UVA 60	0,10

المصدر : إعداد الباحث

ويبين الجدول السابق تتابع العمليات والوقت الذي يستغرقه إنتاج وحدة من المنتج المرجعي في كل موقع عمل . وبناء على تقييم العمليات الخاصة بكل موقع عمل يمكن حساب قيمة وحدة القيمة المضافة المرجعية. وفي الحقيقة ، فإن وحدة القيمة المضافة تمثل نمودجا عملياتييا أو مجموعة نماذج عملياتيية خلال مدة زمنية محددة ، والتي من المفترض أن تبقى ثابتة خلال الزمن (تبقى ثابتة لمدة 4 إلى 5 سنوات) كما هو الحال بالنسبة لوحدات القياس المتداولة كالمتر والكيلوواط ، ولا ينبغي تعديلها إلا في ظل تغير مؤثر للشروط التقنية - الإقتصادية بحيث ينعكس على قياس التكاليف .

وباعتماد وحدة قيمة مضافة مرجعية لقياس نشاط المؤسسة ، تكون الإدارة قد طبقت نظاما مبسطا لحساب التكاليف . وبتعبير آخر ، فإن المؤسسة متعددة المنتجات التي تستخدم طريقة وحدة القيمة المضافة ستتمكن من حساب التكاليف بنفس طريقة المؤسسة وحيدة المنتج، ولا يعيق أي مؤسسة تطبيق هذه الطريقة أن يكون لها العشرات أو المئات من المنتجات التي تباع لعدد كبير من المؤسسات مع القيام بتسليم مئات الدفعات من المنتجات وتحرير آلاف الفواتير، فمهما تعدد نشاطها وتعددت منتجاتها فهي تصنع وتبيع وحدات للقيمة المضافة.

### 3.2.6.2 . تقييم تكاليف مواقع العمل بالنسبة للوحدة الزمنية

من الضروري حساب قيمة الموارد المستنفدة في كل موقع للحصول على تكلفة الموقع في الوحدة الزمنية (ساعة) ثم تحويلها إلى وحدات قيمة مضافة مرجعية ، وتعتبر هذه المقارنة مسعى تنفرد به هذه الطريقة ، فهي عبارة عن مقارنة الموارد المستهلكة في كل موقع في اللحظة  $t$  بالقيمة المضافة المرجعية.

ويتطلب الأمر القيام بتحليل تقني - اقتصادي دقيق لتحديد الموارد التي ينبغي تحميلها مباشرة لكل موقع عمل دون استخدام مفاتيح توزيع تقريبية .

وتتنحصر أهم المعلومات التي ينبغي تجميعها من أي موقع فيما يلي<sup>(73)</sup>:

- قيمة استبدال المعدات ( بعد استشارة الموردين أو بناء على دراسة قامت بها هيئة التأمين )

- مدة الحياة التقنية،

- الحجم المتوسط لساعات الإستعمال السنوي ،

- المساحة المشغولة ،

- العمالة المباشرة (على سبيل المثال كشوف الورشات التي يتم إعدادها مسبقاً)

- عمالة غير مباشرة ،

- التأطير ( المدة المنقضية في الإشراف على تشغيل موقع العمل )،

- استهلاك الكهرباء ( كشوفات يعدها قسم الصيانة ) ،

- مستهلكات أخرى ،

- الصيانة السنوية .

ومن أجل القيام بالمقارنة ، فلا بد من تقييم هذه الموارد المستنفدة في موقع العمل بالوحدات النقدية في اللحظة  $t$  اعتماداً على معطيات محاسبية ( لفترة مرجعية ) وكذا اعتماداً على معطيات تقنية - اقتصادية.

فلتقييم تكلفة العمالة المباشرة المستخدمة في الموقع نحتاج إلى إعداد قائمة العاملين حسب أصنافهم المهنية على النحو الذي يسمح بحساب متوسط الأجر الساعي للعمل المبذول مع إدراج جميع النفقات الملحقة بالأجر ( نفقات اجتماعية ، نفقات نقل ، طب العمل ،...)، بالنسبة لمصاريف التأطير والعمالة غير المباشرة ، يمكن اللجوء إلى كشف الزمن لمعرفة معدل الوقت المخصص لكل موقع عمل. ويحتسب استهلاك الكهرباء من جداول كشف الطاقة المستهلكة خلال فترة تشغيل موقع العمل ، وتعتبر هذه المعطيات معطيات تقنية.

(73) Levant ,Y. de la Villarmois,O; La Méthode GP, apport et application d'une méthode alternative de calcul des coûts ; 22<sup>e</sup> congrès de l'association française de comptabilité ;mai . (2001) . pp 27--35

أما الإهتلاكات المحسوبة بناء على قيمة الإستبدال والعمر الإنتاجي ومتوسط ساعات الإستعمال السنوي فهي تخضع للمنظور الإقتصادي<sup>(74)</sup>.

جدول (3.6.2): حساب تكلفة تشغيل المواقع بالنسبة لوحددة الزمن (ساعة)

الموقع	الموقع	الموقع	الموقع	الموقع	الموقع	المواقع الأعباء
UVA 60	UVA 50	UVA 40	UVA 30	UVA 20	UVA 10	
×		×	×		×	مباشرة عمالة
	×		×	×		عمالة غ مباشرة
×	×	×	×	×	×	التأطير
		×		×		الكهرباء
×			×		×	الماء
×					×	هواء مضغوط
×		×	×			غاز
×		×	×			صيانة
×	×				×	استهلاك أثاث
×	×	×	×	×	×	اهتلاكات اخرى
30 و ن ساعة/	40 و ن ساعة/	15 ون/ساعة	50 ون/ساعة	20 و ن ساعة/	35 ون/ساعة	تكلفة المواقع

المصدر : إعداد الباحث

ويوضح الجدول (3.6.2) عرض مواقع العمل ، حيث تم حساب تكلفة كل موقع حسب استهلاكه لمختلف الموارد مع الإشارة إلى أن تكلفة الموقع محسوبة بقيمة الموارد المستهلكة في الوحدة الزمنية ( وحدة نقدية \ ساعة ) .

#### 4.2.6.2 . تقييم وحدة القيمة المضافة المرجعية بالوحدة النقدية

فلو فرضنا في مثالنا أن السلعة المرجعية تمر من أجل تصنيعها على أربعة مواقع عمل وهي : UVA 10 ، UVA ، UVA 30 ، UVA 40 ، UVA 60 ، فمن أجل حساب تكلفتها ، نحمل لها تكلفة المواقع بالتناسب مع الوقت المستغرق لصنعها في كل موقع .

وكما هو واضح في الجدول (4.6.2) ، فإن تكلفة المنتج المرجعي بلغت 24 وحدة نقدية (um) عبارة عن الوحدة النقدية . وهي عبارة عن وحدة القيمة المضافة المرجعية ، وهي تساوي 24 وحدة نقدية.

#### جدول (4.6.2) :تكلفة المنتج المرجعي

المواقع	الزمن المستغرق (ساعة)	تكلفة الموقع UVA (وحدة نقدية/ساعة)	تكلفة المواقع المحملة للمنتج المرجعي (الوحدة النقدية هي: um)
الموقع UVA 10	0,25	35	8,75
الموقع UVA 30	0,20	50	10,00
الموقع UVA 40	0,15	15	2,25
الموقع UVA 60	0,10	30	3,00
المعدل المرجعي ( بالوحدة النقدية)	.....	.....	1UVA=24,00 um

## 5.2.6.2 . حساب معدلات المواقع

بعد الفراغ من حساب تكلفة المنتج المرجعي ، نقوم بحساب معدلات المواقع أي تحويل تكلفة المواقع المختلفة بما يكافؤها من وحدات المنتج المرجعي ، فمثلا نحسب معدل الموقع UVA30 كالآتي:

من أجل تحويل تكلفة الموقع UVA30 بعدد وحدات القيمة المضافة للمنتج المرجعي نقسم تكلفة الموقع على تكلفة المنتج المرجعي أي 50 على 24,00 فنجده يساوي 2,08 وحدة قيمة مضافة في الساعة.

$$IP_i \left( \frac{UVA}{h} \right) = IP_3 \left( \frac{UVA}{h} \right) = \frac{TP_3 \text{ um/h}}{TB \text{ um}} = \frac{50}{24} = 2,08 \text{ UVA/h}$$

حيث:

-  $IP_i \left( \frac{UVA}{h} \right)$  معدل الموقع  $i$  أي تكلفته في وحدة الزمن ( الساعة ) محسوبة بعدد وحدات UVA/h

- (UVA/h) وحدة القيمة المضافة في الساعة).

-  $IP_3 \left( \frac{UVA}{h} \right)$  معدل الموقع UVA30.

- أما  $TP_3 \text{ um/h}$  فهي عبارة عن تكلفة الموقع UVA30 في الساعة .

-  $TB \text{ um}$  :تكلفة المنتج المرجعي ( أي قيمة الوحدة المرجعية UVA وتبلغ 24 وحدة نقدية)

-  $\text{um/h}$  وحدة النقدية في الساعة.

والجدير بالذكر ، فإن الفرضية الأساسية للمعدلات  $IP_i \left( \frac{UVA}{h} \right)$  هو بقاؤها ثابتة خلال الزمن ، أي عدم حدوث أي تعديل على الموقع<sup>(75)</sup> بالإضافة إلى أن كمية الموارد المستهلكة تبقى مستقرة ، وهذا سيسمح ببقاء المعدلات صالحة لعدد من السنوات ( 4 إلى سنوات 5 حسب التجارب السابقة للشركات المطبقة لهذه الطريقة ) .

وفي مثالنا ،يمكن حساب معدلات المواقع بوحدات القيمة المضافة للمنتج المرجعي أي نقوم بقسمة تكلفة موقع العمل على تكلفة المنتج المرجعي كما هو ظاهر في الجدول(5.6.2) :

---

( 75 ): تتغير المعدلات عند إحداث تحولات جوهرية في تركيبة المنتجات وتصميمه ، وعليه فإن هذه الطريقة تصلح في الصناعة التي تتميز بالإستقرار النسبي مثل المواد الغذائية والنسيج والورق.

جدول (5.6.2): معدلات المواقع في الساعة بوحدات القيمة المضافة للمنتج المرجعي

وحدة القيمة : وحدة نقدية

$IP_i (UVA/h)$	تكلفة المنتج المرجعي بالوحدة النقدية	تكلفة المواقع في الوحدة الزمنية ( ساعة )	المواقع	
1,46	<b>24 وحدة نقدية</b>	35 وحدة نقدية \ الساعة	الموقع UVA 10	
0,83		20 وحدة نقدية \ الساعة	الموقع UVA 20	
2,08		50 وحدة نقدية \ الساعة	الموقع UVA 30	
0,63		15 وحدة نقدية \ الساعة	الموقع UVA 40	
1,67		40 وحدة نقدية \ الساعة	الموقع UVA50	
1,25		30 وحدة نقدية \ الساعة	الموقع UVA 60	

المصدر: من إعداد الباحث

6.2.6.2 حساب تكلفة المنتجات بعدد وحدات القيمة المضافة

إن أي منتج أو خدمة يتميز بعدد وحدات القيمة المضافة المكافئة لتكلفته . فيما أن المنتج أو الخدمة عبارة عن حصة سيرة من عمليات التصميم والتصنيع والرقابة والتسويق والعمليات الإدارية المجسدة في عدة مواقع ، فإن تكلفته ستحسب بمجموع الموارد التي استنفدها هذا المنتج من مختلف تلك المواقع. وتحمل تكلفة المواقع بالتناسب مع الزمن وهي المدة التي استغرقتها وحدة المنتج في الموقع محسوبة بالساعة. ويمكن التعبير عن ذلك بالمعادلة الآتية :

$$C_k(UVA) = \sum_{i=1}^n (IP_i UVA) * (TM_{ik} h)$$

حيث :

-  $C_k(UVA)$  تعبر عن تكلفة الوحدة المصنعة  $k$  مقيمة بوحدات القيمة المضافة.

-  $IP_i$  معدلات المواقع بعدد وحدات القيمة المضافة في الساعة.

$h - TM_{ik}$  المدة التي يستغرقها المنتج  $k$  في موقع العمل  $i$  بعدد الساعات.

فلو فرضنا أن هذه المؤسسة تصنع منتجين وهما المنتج A والمنتج B علما أن المنتج A يستنفد 0,10 ساعة من الموقع UVA10 و 0,05 ساعة من الموقع UVA40 و 0,15 ساعة من الموقع UVA50 بينما يستنفد المنتج B ساعة واحدة من الموقع UVA20 و 0,20 ساعة من الموقع UVA40 و ساعة من الموقع UVA 60 في هذه الحالة فإن تكلفة الوحدة لكل من المنتجين تحسب بعدد وحدات القيمة المضافة كما هو وارد في الجدول ( 6.6.2 ):

جدول(6.6.2): حساب تكلفة المنتجات بوحدات القيمة المضافة

حساب تكلفة المنتج B				حساب تكلفة المنتج A			
تكلفة UVA	معدل UVA	الزمن:ساعة	المواقع	تكلفة UVA	معدل UVA	الزمن:ساعة	المواقع
0,83	0,83	1,00	UVA 20	0,146	1,46	0,10	UVA 10
0,126	0,63	0,20	UVA 40	0,031	0,63	0,005	UVA 40
1,250	1,25	1,00	UVA 60	0,250	1,67	0,15	UVA 50
تكلفة المنتج B بوحدات UVA تساوي 2,206				تكلفة المنتج A بوحدات UVA تساوي 0,427			

المصدر : إعداد الباحث

لحساب تكلفة المنتج A بعدد وحدات القيمة المضافة لدينا :

– معدل الموقع UVA 20 هو  $IP_2=0,10$

– معدل الموقع UVA40 هو  $IP_4=0,05$

– معدل الموقع UVA50 هو  $IP_5=0,15$

أما المدد الزمنية التي يستغرقها تصنيع المنتج في المواقع ذات العلاقة فهي(الوحدة ساعة):

– المدة التي يستغرقها المنتج A في الموقع UVA 10 هي:  $TM_{1A}=0,10$

– المدة التي يستغرقها المنتج A في الموقع UVA 40 هي:  $TM_{4A}=0,05$

– المدة التي يستغرقها المنتج A في الموقع UVA 50 هي:  $TM_{5A}=0,15$

وبالتالي فإن تكلفة المنتج A بعدد وحدات القيمة المضافة  $C_A(UVA)$  تحسب بالمعادلة الآتية :

$$C_A(UVA) = (IP_1) * TM_{1A} + (IP_4) * TM_{4A} + (IP_{5A}) * TM_{5A}$$

$$C_A(UVA) = 1,46 * 0,10 + 0,63 * 0,05 + 1,67 * 0,15 = 0,427 UVA$$

وعلى نفس النمط ، فإن تكلفة المنتج B بعدد وحدات القيمة المضافة  $C_B(UVA)$  تحسب كالاتي:

$$C_B(UVA) = (IP_2) * TM_{2B} + (IP_4) * TM_{4B} + (IP_6) * (TM_{6B})$$

$$C_B(UVA) = 0,83 * 1 + 0,63 * 0,20 + 1,25 * 1 = 2,206 UVA$$

وطبقاً للأسلوب المتبع في عملية الحساب ، فإن إنتاج وحدة من المنتج A تكلف 0,427 وحدة قيمة مضافة ، بينما يكلف إنتاج وحدة من المنتج B 2,206 وحدة قيمة مضافة ، ولو فرضنا أن المؤسسة أنتجت 120 وحدة من A فإن تكلفة هذا الحجم من الإنتاج بعدد وحدات UVA يساوي  $0,427 * 120$  أي 51,24 وحدة قيمة مضافة ، وإذا أردنا حساب تكلفة الإنتاج بالقيمة فإن الأمر يتطلب فقط ضرب الإنتاج المحسوب بوحدات القيمة المضافة في تكلفة المنتج المرجعي .

يفترض في هذه الطريقة أن المعدلات المستخلصة ووحدات القيمة المضافة المكافئة تبقى مستقرة خلال عدد من السنوات بشرط عدم حدوث تغييرات معتبرة في شروط العمل على مستوى المواقع أو على سيرورة العمل ، وعليه فإن النمذجة الإبتدائية للمؤسسة تبقى سارية المفعول خلال الزمن دون الحاجة إلى مراجعتها بشكل كامل . إن المحافظة على المعدلات المعمول بها يبقى ساري المفعول بشرط الإهتمام بالجوانب الآتية<sup>(76)</sup>:

– المحافظة على استقرار مواقع العمل ، وخلق مواقع أخرى عند الحاجة ،

– ضرورة مراجعة العمليات ،

- ضرورة تحيين التحليل كلما طرأ تعديل على المواقع بسبب تجديد المنتجات وطرق الإنتاج. ويلخص الشكل(1) ميكانيزم معالجة التكاليف حسب طريقة وحدة القيمة المضافة:

### 3.6.2 . استغلال طريقة وحدة القيمة المضافة في الرقابة على تكلفة المنتجات

اعتمادا على التحليل الدقيق للمؤسسة ، فإن طريقة وحدات القيمة المضافة تقوم بإعداد العديد من الأدوات التي تساعد على تحسين عملية التسيير . فبتقييم كل فاتورة بوحدات القيمة المضافة واستخدام التمثيل البياني للمردودية وتحليل تركيبة المبيعات سيؤدي إلى تحسين أساليب العمل وتعديل هيكل المؤسسة على النحو الذي يخدم تحسين النتائج.

---

(76) Rochery G et autres ; Réussir le contrôle de gestion et l'audit en entreprise; Weka;  
(2004)pp 167-169.

شكل (1.6.2) : ميكانيزم حساب التكاليف في طريقة وحدة القيمة المضافة

حساب تكلفة المنتج المرجعي  
أي تكلفة وحدة القيمة المضافة  
( تكلفة المنتج المرجعي عبارة  
عن الموارد التي يستهلكها  
إنتاج وحدة واحدة من المنتج  
المرجعي )

TB um

حساب تكلفة المواقع في الوحدة  
الزمنية ( ساعة )

تكلفة الموقع عبارة عن مجموع  
الموارد التي يستهلكها موقع العمل  
عند تشغيله لمدة ساعة.

TP UVA um/h

حساب معدلات المواقع : تكلفة الموقع  $i$  محسوبا بوحدات القيمة المضافة  
في الوحدة الزمنية ( ساعة )

$$IP_i(UVA/h) = \frac{TP_i \text{ um/h}}{TB \text{ um}}$$

حساب تكلفة المنتجات بعدد وحدات القيمة المضافة :  
مثلا تكلفة المنتج k

$$C_k(UVA) = \sum_{i=1}^n (IP_i \text{ UVA}) * (TM_{ik})$$

تكلفة المنتج k بالقيمة = (تكالفته بعدد وحدات القيمة المضافة)  
 $C_k(UVA)$  مضروبة في تكلفة المنتج المرجعي TB um

المصدر: إعداد الباحث

ومن أجل استغلال هذه الطريقة بكفاءة ، فمن الضروري مراعاة أربعة مراحل وهي : قياس القيمة المضافة المنتجة ، حساب تكلفة وحدات القيمة المضافة ، حساب سعر تكلفة المبيعات والنتيجة ، تحليل المردودية.

### 1.3.6.2 . قياس حجم القيمة المضافة المنتجة

يتم قياس القيمة المضافة المرتبطة بالمنتجات اعتمادا على حجم المنتجات الواردة إلى المخازن خلال الدورة بينما تحسب وحدات القيمة المضافة المرتبطة بالخدمات المقدمة باستخدام بيانات فواتير الخدمات الصادرة خلال الدورة . وبإجراء عملية جمع بسيطة للقيم المضافة سواء المرتبطة بالمنتجات أو الخدمات نحصل على القيمة المضافة المنتجة في المؤسسة خلال دورة معينة.

الإنتاج الكلي بوحدات = مجموع الوحدات المكافئة من UVA للسلع والخدمات  
UVA خلال الدورة

يسمح هذا المؤشر بمتابعة تطور نشاط المؤسسة خلال الزمن بتحديد أثر التضخم لأن قياس الإنتاج يتم بوحدات مشتركة ( UVA ) بعيدا عن الوحدات النقدية ، علما أن وحدات UVA للخدمات يمكن جمعها مع وحدات UVA للإنتاج دون صعوبة، أي أن هذه الطريقة تحول الإنتاج غير المتجانس المتشكل من عدة أنواع من السلع والخدمات إلى إنتاج متجانس محسوبا بوحدات UVA .

### 2.3.6.2 . حساب تكلفة وحدة القيمة المضافة بالقيمة النقدية

إن الحصول على قيمة وحدة القيمة المضافة للفترة المدروسة تقتضي تقسيم مجموع قيمة الأعباء المدمجة في حساب UVA على حجم الإنتاج الكلي للفترة بوحدات UVA .

ومن الضروري الإشارة إلى أن الأعباء المدمجة في حساب وحدات القيمة المضافة لا تتضمن المشتريات المدمجة في المنتجات والأعباء ذات الخصوصية<sup>(77)</sup> مثل نقل المبيعات أو العمولات المحملة للخدمات المقدمة للزبائن . وتحسب تكلفة الوحدة من UVA بتقسيم مجموع الأعباء المدمجة على عدد الوحدات الكلية من UVA ، كما هو مبين في المعادلة الآتية :

(77) Fievez J. Chabanas C. op cit pp 87-89.

تكلفة الوحدة UVA ( وحدة نقدية \UVA ) = مجموع الأعباء المدمجة الإنتاج الكلي بوحدات UVA

ويمكن إبراز مكونات الأعباء المدمجة في حساب تكلفة وحدات

القيمة المضافة في المخطط الآتي:

### شكل(2.6.2): خارطة إدماج الأعباء في نظام وحدة القيمة المضافة

Jean  
Journée

قيمة المشتريات المدمجة في المنتجات	الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة
المصاريف الخاصة بالزبائن	
الأعباء المدمجة في حساب تكلفة UVA	

FIEZ,

المراجع: Association Francophone de comptabilité; septembre 2003; pédagogique;

### 3.3.6.2 حساب سعر تكلفة المبيعات وحساب النتيجة

تتضمن عملية حساب سعر تكلفة المبيعات تقييم حجم المبيعات UVA المكافئة بالوحدات النقدية وإضافة المشتريات المدمجة في المنتجات والمصاريف الخاصة بالخدمات المقدمة للزبائن

سعر تكلفة المبيعات ( وحدات نقدية ) = مشتريات مدمجة في المنتجات  
+ حجم المنتجات بوحدات القيمة المضافة المكافئة × تكلفة وحدة القيمة المضافة ( وحدة  
نقدية ) + مصاريف خاصة بالزبائن

ولحساب النتيجة ، ومن أجل التبسيط نفترض أن المؤسسة تحرر لكل كمية مبيعة فاتورة منفردة . وعليه فإن الربح أو الخسارة التي تفرزها عملية بيع محددة إنما تنتج عن الفرق بين قيمة الفاتورة ( خارج الرسم ) وسعر تكلفة المنتج المعني بالبيع.

$$\text{نتيجة البيع (نقدية)} = \text{قيمة الفاتورة (وحدة نقدية)} - \text{سعر تكلفة المبيعات (وحدة نقدية)}$$

#### 4.3.6.2 . استغلال طريقة وحدة القيمة المضافة في تحليل المردودية

إن طريقة وحدة القيمة المضافة تسمح بحساب سعر تكلفة لكل صفقة أو لكل عملية أو بالنسبة لكل فاتورة مبيعات ، ويؤدي ذلك إلى حساب النتائج بشكل مفصل ثم معالجة تلك المعلومات وتصنيفها إلى فئات حسب معدلات الربح أو الخسارة:

فأي صفقة بيع ينجم عنها أثرين وهما : مبلغ المبيعات الذي يتم تحصيله ولنرمز له بالحرف A وحدة نقدية والنتيجة ( ربح أو خسارة ) ولنرمز لها بالحرف B وحدة نقدية ، ويمكن كذلك التعبير عن النتيجة بالنسبة المئوية  $B/A\%$  وعليه فإن صفقة مبيعات قدرها 10000 دج والتي تفرز خسارة بقيمة 600 دج يكون معدل خسارتها ( - 6 % ) . ومن هنا يمكن تمثيل منحنى المردودية بترتيب مبيعات الدورة ترتيبا تصاعديا حسب النتيجة المحققة بحيث ننطلق من المبيعات المتميزة بأكبر نسبة مائوية من الخسارة للوصول إلى المبيعات التي تتميز بأكبر نسبة مائوية من الربح ، ونخصص محور الفواصل لقيمة المبيعات بالنسبة المئوية ومحور الترتيب للنتيجة بالنسبة المئوية.

لو فرضنا أننا قمنا بتصنيف مبيعات إحدى المؤسسات ، وأفرزت عملية التصنيف البيانات المبوبة في الجدول الآتي:

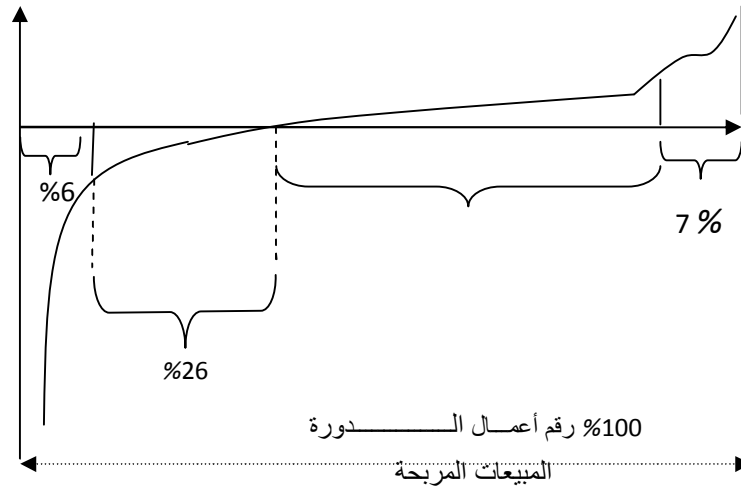
## جدول (7.6.2): تصنيف المبيعات حسب النتيجة

النتيجة المرجحة	الربح بالنسبة المئوية $B/A\%$	الأصناف
% 3,6 -	% 60,3 -	صنف 6 من رقم الأعمال
% 1,1 -	% 4,5 -	صنف 26 من رقم الأعمال
% 4,6 +	% 7,3 +	صنف 61 من رقم الأعمال
% 2,5 +	% 37,4 +	صنف 7 من رقم الأعمال
% 2,4 +	.....	النتيجة المتوسطة ...

المصدر: إعداد الباحث

يمكن أن تمثل البيانات الواردة في الجدول بالرسم البياني الآتي:

### شكل (3.6.2) : تمثيل منحنى مردودية المبيعات



المصدر: إعداد الباحث

من خلال البيانات السابقة ، يمكن استخراج أربعة مجموعات من المبيعات وهي :

– مجموعة المبيعات الإستنزافية : تشكل 6 % من رقم الأعمال ولكن متوسط خسارتها تبلغ 60,3 %.

– المبيعات العاجزة : وتمثل 26 % من رقم أعمال المؤسسة والتي تبلغ خسارتها المتوسطة 4,5%

– المبيعات المربحة : وهي تمثل 61 % من مبيعات المؤسسة وتحقق ربحا متوسطا يبلغ 7,6 %

– المبيعات المربحة الخطرة : وتمثل 7 % من رقم أعمال المؤسسة وربحها المتوسط 35,6 %.

إن ما نستنتجه من منحنى المردودية السابق هو وجود تشتت كبير في المردودية . وقد بينت التجارب في العديد من المؤسسات أن هذا التشتت يرتفع كل ما كان نشاط المؤسسة غير متجانس ، وتعود أسباب عدم التجانس إلى عدة عوامل وهي : (78) تنوع الزبائن ، تنوع قنوات التوزيع ، تنوع وسائل الإنتاج ، ارتفاع عدد المنتجات ، اختلاف أحجام الطلبات المصنعة ، اختلاف مبالغ الفواتير ، تنوع شروط البيع ، الخ.

من أجل تحسين النتيجة بشكل ملموس فمن الضروري معالجة المبيعات الإستنزافية التي تؤثر بشكل سلبي على ربح المؤسسة وتستنزف مواردها ، والبحث عن الحلول في المدى المتوسط لتحويل المبيعات العاجزة إلى مربحة .

---

(78) Rodrigues,L. Brady,G cost accounting control in a Multiproduct Environment –  
The unit of Production Effort Method, Journal of operation and management , (1991),  
Vol 12, December-Fevrier.

وقد يكون ذلك من خلال إعادة التفاوض بشأن العقود التي تربط الزبائن بهذه المبيعات ، وتحتاج المبيعات المربحة إلى تطوير لزيادة الحصة السوقية للمؤسسة في تلك المجالات . أما بالنسبة للمبيعات المربحة الخطرة فإنه من الأفضل أن لا توجه لها جهود في هذه النشاطات باعتبارها تمثل منتجات عشوائية غير مستقرة (79) تبتعد عن القيم المتوسطة للسوق .

ومن أجل اتخاذ التدابير الملائمة لتحسين النتائج فلا بد من مراعاة العديد من المتحولات التي نذكر منها : إعادة دراسة ومراجعة الأساليب التجارية المستعملة ، تقدير مدى تقادم بعض المنتجات ، تكييف وسائل الإنتاج مع متطلبات تحسين الجودة وتقليص التكاليف ، مراعاة متطلبات بعض الزبائن فيما يخص تعديل بعض المنتجات النمطية ، الخ ... والغرض من كل هذا هو اتخاذ قرارات عملية واستراتيجية تسمح بتحقيق مبيعات أقل تشتتاً (80) والتي تكون مستوياتها الكلية مرتفعة بشكل محسوس مقارنة بالنتائج السابقة.

وبشكل أساسي، يمكن اعتبار أن جوهر هذه الطريقة يقوم بمعالجة المشاكل الناجمة عن ارتفاع الأعباء غير المباشرة وتنوع المنتجات ، وصعوبة تسعيرها ، وتقلص الهوامش بسبب اشتداد المنافسة.

وفضلاً عن ذلك ، فإن هذه الطريقة تتكامل مباشرة مع أنظمة المحاسبة العامة إذ أنها لا تتطلب نظاماً للمعلومات معقد ومكلف ، وهي تساهم في إلغاء النشاطات غير الضرورية بعبالة وتسمح بإجراء المقارنات الموضوعية للأداء على مستوى المنتجات والزبائن والمواقع الخ... ، هذا وإن هذه الطريقة تلغي مفهوم الهامش وتستبدله بالنتيجة ( ربح أو خسارة) لكل مبيع من أجل تحسين النتيجة الكلية للمؤسسة.

---

(79) Datar,S. Gupta,M.(1994).Aggregation, Specification, and Measurment Errors in Product Costing, The accounting Review, Vol 82,№ 4 October PP 567-591

(80) Ibid, pp 567-591.

## خلاصة

من خلال دراستنا للطرق الإستراتيجية لإدارة التكاليف نجد أن طريقة التكلفة بواسطة الأنشطة وطريقة التكلفة المستهدفة وطريقة القيمة المضافة تمثل بدائل متعاضدة للطرق التقليدية لمعالجة التكاليف .

فطريقة التكلفة بواسطة الأنشطة تكشف عن أن المنتجات لا تستهلك الموارد بل تستهلك الأنشطة الممارسة لإنتاجها ، وتبين أن مقدار ما تستهلكه الأنشطة من موارد مرده إلى المسببات التي تؤدي إلى حدوثها. ولكي تهيكّل التكاليف وتتكيف مع متطلبات الزبائن فلا بد من ربط الأنشطة بالقيمة التي يمنحها الزبائن للمنتجات ومن ثم تقليص الأنشطة غير المولدة لتلك القيمة. ومن الضروري الإشارة إلى أن تحويل المؤسسة إلى خارطة نشاطات يدعو إلى إحداث تغييرات تنظيمية وإنشاء علاقات مرنة وشبكة تعاون داخل المؤسسة تنصب في فلك تعظيم القيمة للزبون ، وقد تبين أن التحكم في مسبب واحد من شأنه أن يحقق ترشيدا لاستهلاك الموارد من طرف عدة أنشطة تشترك في ذلك المسبب.

أما طريقة التكلفة المستهدفة فهي تنطلق من معطيات السوق لهيكلّة تكلفة المنتج الافتراضي ( منتج جديد لم يشرع في تصنيعه) ، الأمر الذي يمكن الإدارة من ضبط تكلفة المنتج قبل ولادته، ونشير إلى أن طريقة التكلفة المستهدفة وطريقة التكلفة بواسطة الأنشطة ليست متنافيتان بل إن هذه الطرق تتظافر وتتكامل فيما بينها.

وتعتمد طريقة وحدة القيمة المضافة على تحليل التكاليف في مواقع العمل وهي تركز على تحليل تقني اقتصادي ، لكي تحول المنتجات المتعددة إلى منتج وحيد مما يمكن المؤسسة من قياس نشاطها بوحدات القيمة المضافة وليس بالمنتجات فقط ، وهو ما يكسب المراقبين نظرة شمولية لتطور النمو المحقق والكشف عن المنتجات التي تمثل عبئا على عاتق المؤسسة.

ومن الضروري التأكيد على أن هذه الطرق المعروضة تؤدي في حالة تطبيقها ، إلى إحداث تحولات عميقة على المستوى التنظيمي والتكنولوجي وعلى مستوى القيم والسلوكيات لدى الأفراد وقد ينجم عن ذلك مقاومة ضد التغيير لدى الأفراد الذين ألقوا الوضعيات الستاتيكية والرافضين للتطور واكتساب المهارات التي تساهم في التجديد المستمر للمنتجات والسيرورات ، وبالتالي فإن هذه الطرق تتطلب إرادة قوية لدى الإدارة ومعرفة لإدارة التغيير.

إن هذه الطرق تعتبر محركات فاعلة للإستفادة من المتحولات التكاليفية التي تنبني على أساسها الديناميكية الإستراتيجية للتكاليف والتي سنتناولها في الفصل الموالي.

## الفصل الثالث

### الديناميكية الإستراتيجية للتكاليف

#### تمهيد

يشتمل هذا الفصل على دراسة إمكانية ممارسة المؤسسة للإستراتيجية بالإرتكاز على أهم المتحولات التكاليفية المرتبطة بحجم النشاط. وسوف نرى خلال الفقرات الآتية أن توظيف المتحولات التكاليفية لا يمكن أن يتيسر إلا بدراسة دقيقة لخصائص السوق وطبيعة المنافسة . فرصد خصائص المنافسة تظهر لنا طبيعة الشركات المتنافسة بداخله وطبيعة السلع من حيث دورة حياتها ومواصفاتها والقدرات التكنولوجية التي ينبغي استخدامها ، ومستوى الأسعار. وينبغي الكشف عن درجة تركيز المؤسسات والتكامل وحجم السوق ودرجة نموه ورغبات الزبائن وحجم الطلب الفعال ، كل هذه العوامل ينبغي اعتبارها عند توظيف إستراتيجية مرتكزة على المتحولات التكاليفية. فلا يمكن مثلا إنشاء شركة بتوظيف استثمارات ضخمة لممارسة إستراتيجية هيمنة في سوق ضيقة لأن هذه الأخيرة لا تقوى على استيعاب حجم كبير من المنتجات ، ومن غير الملائم اتباع إستراتيجية الميزة التكاليفية إذا كان الزبائن يرغبون في منتجات تتطلب مستوى مرتفع من الجودة وتحمل العديد من المواصفات الخ.

ضمن هذا السياق ، نتناول في مرحلة أولى نظرية نقطة التعادل الناجمة عن العلاقة المتداخلة بين حجم النشاط وتكلفة المنتجات ومستوى الربح المحقق. ثم نتطرق لظاهرة سلوك التكاليف في المدى الطويل وما ينجم عنها من متحولات مثل اقتصاديات الحجم ومنحنى التجربة ، هذا بالإضافة إلى تكلفة الصفقات وتكلفة التعقيد التي على أساسها تحدد درجة التكامل وحجم المؤسسة . ونقوم في الجزء الثالث بشرح شروط وكيفية استفادة الإستراتيجيات المدروسة من توظيف المتحولات التكاليفية مثل إستراتيجية الحلق والهيمنة وإستراتيجية التمايز وإستراتيجية اقتصاد مجال النشاط وإستراتيجية الميزة التكاليفية.

## المبحث السابع

### العلاقة بين التكلفة والحجم والربح

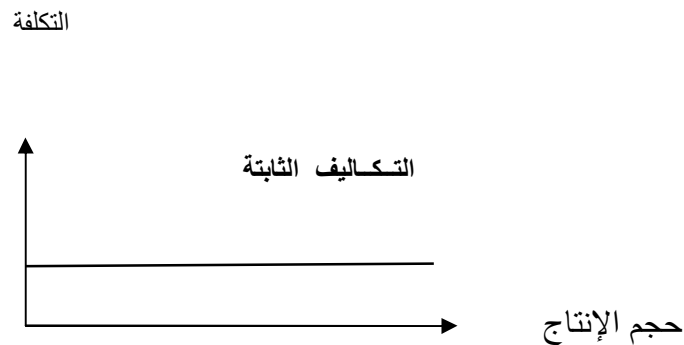
يستند تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح إلى البيانات التي تتولد من النظام المحاسبي للمؤسسة ، غير أن قائمة جدول النتائج لا تصلح لخدمة أغراض التحليل الذي يربط المؤسسة بالتوجهات الإستراتيجية والمحيط التنافسي ، حيث يتطلب ذلك تجزئة كل عنصر من عناصر التكاليف إلى شقيه الثابت والمتغير، وسنعرض فيما يلي لكل من هذين الشقين.

#### 1.7.3 . التكاليف الثابتة

يقصد بالتكاليف الثابتة تلك التكاليف التي تظل في مجموعها ثابتة في المدى القصير ولا تتأثر بتغير حجم الإنتاج. ورغم أن هذه التكاليف لا تتغير في مجموعها ، فإن الأمر ليس كذلك بالنسبة لمتوسط تكلفة الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة ، حيث يترتب على الزيادة في حجم الإنتاج خفض متوسط تكلفة الوحدة منها.

وتتميز معظم عناصر التكاليف الثابتة بأنها دالة مرتبطة بالزمن وليس بمستوى النشاط ، فعلى سبيل المثال يعتبر إيجار المخازن وأقساط التأمين عليها من التكاليف الثابتة المرتبطة بمدة زمنية والتي ينبغي تسديدها بغض النظر عن التغير في حجم مستوى الإنتاج ، وعمّا إذا كانت المخازن مستخدمة بالكامل أو في حالة عطالة جزئية أو كلية. وبين الشكل التالي العلاقة بين التكاليف الثابتة وحجم الإنتاج.

#### شكل رقم ( 1.7.3. ) :علاقة التكاليف الثابتة بحجم الإنتاج



المصدر : إعداد الباحث

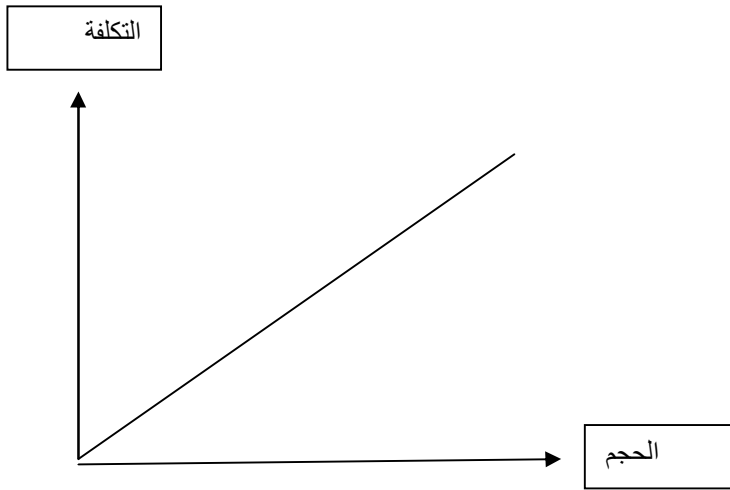
وتجدر الإشارة إلى أن التكاليف الثابتة لا تظل ثابتة إلى ما لانهاية ، فالكثير منها رغم ثباته في مواجهة التغيرات المحدودة في حجم الإنتاج ، قد يتغير نتيجة الزيادة أو الخفض الكبيرين في مستويات الإنتاج والتي تتطلب تعديلا هيكليا للمؤسسة ( الإستثمار في شراء المباني والتجهيزات في حالة التوسع في عملية الإنتاج أو التخلص من تلك المباني والمعدات عن طريق

بيعها في حالة تدني النشاط بمستويات كبيرة). وبالتالي يمكن إبراز ذلك بتعريف التكاليف الثابتة على أنها تلك التكاليف التي تظل في مجموعها ثابتة ضمن مستويات إنتاج معينة.

### 2.7.3 . التكلفة المتغيرة

يقصد بالتكاليف المتغيرة تلك التكاليف التي تتغير في مجموعها بطريقة طردية متناسبة مع التغير في حجم الإنتاج ، ورغم تغير هذه التكاليف في مجموعها ، فإن نصيب الوحدة المنتجة من هذه التكاليف تكون ثابتة . ويمكن تصوير العلاقة بين التكاليف الثابتة والمتغيرة بالمخطط الآتي:

شكل (2.7.3): سلوك التكاليف المتغيرة



المصدر : إعداد الباحث

### 3.7.3 . تحليل التعادل

يعتبر نموذج تحليل التعادل من أهم التطبيقات المرتكزة على تصنيف التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة<sup>(1)</sup>، ويهدف هذا التحليل إلى التعرف على حجم الإنتاج والمبيعات الذي تتساوى عنده التكلفة الكلية مع الإيراد الكلي ( رقم الأعمال) . وبالتالي فإن الإدارة تسعى إلى تحقيق هذا الحجم

بصفة مبدئية كحد أدنى في الفترة القصيرة لكي تكون في مأمن عن تحمل الخسارة.

---

(1) : احمد رجب عبد العال، المحاسبة الإدارية ، دار النهضة العربية ، 1980. ص 205

### 1.3.7.3 . الإفتراضات التي يقوم عليها تحليل التعادل

يقوم تحليل التعادل على الإفتراضات الأساسية التالية(2):

أ - معرفة المؤسسة على وجه اليقين لعدد الوحدات التي يمكن بيعها بالسعر المحدد.

ب - ثبات أسعار البيع ، وكذلك أسعار عوامل الإنتاج.

ج - ثبات مستوى الكفاية الإنتاجية.

د - إمكانية تجزئة عناصر الإنتاج إلى شقيها الثابت والمتغير.

هـ - اعتبار الحجم هو العامل الرئيسي المؤثر في كل من التكاليف والمبيعات.

و - ثبات أو عدم أهمية التغير في المخزون.

### 2.3.7.3 . تحديد نقطة التعادل رياضيا ( عتبة المردودية)

بما أن التكلفة في المؤسسة يمكن تصنيفها - تبعا لحجم النشاط - إلى ثابتة ومتغيرة ، فإن مجموع التكلفة تشمل مجموع التكلفة الثابتة والمتغيرة.

لنرمز إلى مجموع التكلفة بالرمز  $Y$  ونرمز للتكلفة الثابتة ب  $b$  والتكلفة المتغيرة ب  $V$  وحيث أن التكلفة المتغيرة تساوي إلى التكلفة المتغيرة للوحدة  $a$  مضروبة في حجم الإنتاج  $X$  أي  $V=a.X$  فإنه بالإمكان التعبير عن التكلفة الكلية ( مجموع التكلفة) بالمعادلة الآتية:

$$Y = b + a.X \quad \text{معادلة (1)}$$

وعملا بفرضية ثبات المخزون أو عدم أهميته، فإن  $X$  التي هي حجم الإنتاج تساوي تماما حجم المبيعات. أما الإيراد الكلي ( رقم الأعمال)  $CA$  فهو يساوي: سعر البيع  $P$  مضروبا في حجم المبيعات  $X$  أي :

$$CA = p.X \quad \text{معادلة (2) :}$$

وإذا رمزنا لنقطة التعادل ( عتبة المردودية) ب  $X_c$  فإن هذه الأخيرة تتحقق عندما تتساوى المعادلة (1) مع المعادلة (2) أي أن نقطة التعادل عبارة عن رقم الأعمال الذي مجموع التكلفة الثابتة والمتغيرة. ونعبر عن نقطة التعادل بالمعادلة (3) كالآتي :

ومنه فإن  $X_c$  (نقطة التعادل) تساوي :

$$X = \frac{b}{p-a} \quad \text{معادلة (4)}$$

وهذا يعني أن نقطة التعادل معبرا عنها بحجم المبيعات  $X_c$  تساوي الأعباء الثابتة مقسومة على هامش التكلفة المتغيرة للوحدة المباعة  $(p-a)$ ، وإذا قمنا بضرب طرفي المعادلة في السعر  $p$  فإننا سنحصل على ما يلي:

معادلة (5):

$$p \cdot X_c = \frac{b \cdot p}{(p-a)}$$

وبما أن  $p \cdot X_c$  يعبر عن نقطة التعادل (عتبة المردودية)  $CA_c$  وبقسمة كل من البسط والمقام على  $p$  فإننا نحصل على ما يلي :

$$CA_c = \frac{b}{(1 - \frac{a}{p})} \quad \text{معادلة (6):}$$

وهذا يعني أن نقطة التعادل بالقيمة (عتبة المردودية)  $CA_c$  عبارة عن الأعباء الثابتة  $b$  مقسومة على  $(1 - \text{نسبة التكلفة المتغيرة في الوحدة})$  حيث أن هذه الأخيرة عبارة عن معدل هامش التكلفة المتغيرة ويسمى كذلك في الأدبيات المحاسبية (معدل الهامش المباشر للوحدة).

فإذا فرضنا أن مؤسسة معينة تقوم بإنتاج منتج نمطي أو تشكيلة ثابتة من المنتجات، وأن متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة في المدى الإنتاجي الملائم يبلغ 8 دج، وتبلغ التكلفة الثابتة على نطاق المدى الإنتاجي موضع الدراسة 350000 دج، وسعر البيع يساوي 15، فإن نقطة التعادل بالحجم تحسب كالآتي:

$$X_c = \frac{b}{p-a} = \frac{350000}{15-8} = 50000 \text{ وحدة}$$

هذا ولا يقتصر هذا التحليل على الكشف عن نقطة تعادل التكلفة الكلية مع الإيراد الكلي عند حجم معين. فمع أهمية ذلك ، فإن تحليل التعادل يفيد الإدارة في تقييم السياسات البديلة التي تؤثر في تعادل المؤسسة في الفترة القصيرة (3) .

فقد ترى الإدارة مثلا أن تخفيض سعر البيع قد يترتب عليه زيادة حجم المبيعات ، ويساعد تحليل التعادل في هذه الحالة على تحديد حجم الإنتاج والمبيعات الجديد الذي عنده يتحقق تعادل المؤسسة في ظل سعر البيع المخفض ، فنتمكن الإدارة بذلك من اتخاذ القرار الملائم في ضوء الطاقة الإنتاجية المتاحة وظروف الطلب.

### 4.7.3. تحليل التوازن

تكون المؤسسة في حالة توازن إذا ما تمكنت من تحقيق أهدافها. وعادة ما تكون هذه الأهداف متداخلة مع بعضها البعض لتنعكس بصورة عامة في ربحية النشاط أو الأنشطة التي تقوم بمزاومتها، ولو بصفة جزئية.

ويساعد تحليل التوازن مساعدة فعالة في تمكين الإدارة من تخطيط الإنتاج والأرباح في الفترة القصيرة ودراسة أثر السياسات البديلة المختلفة على ربحية النشاط.

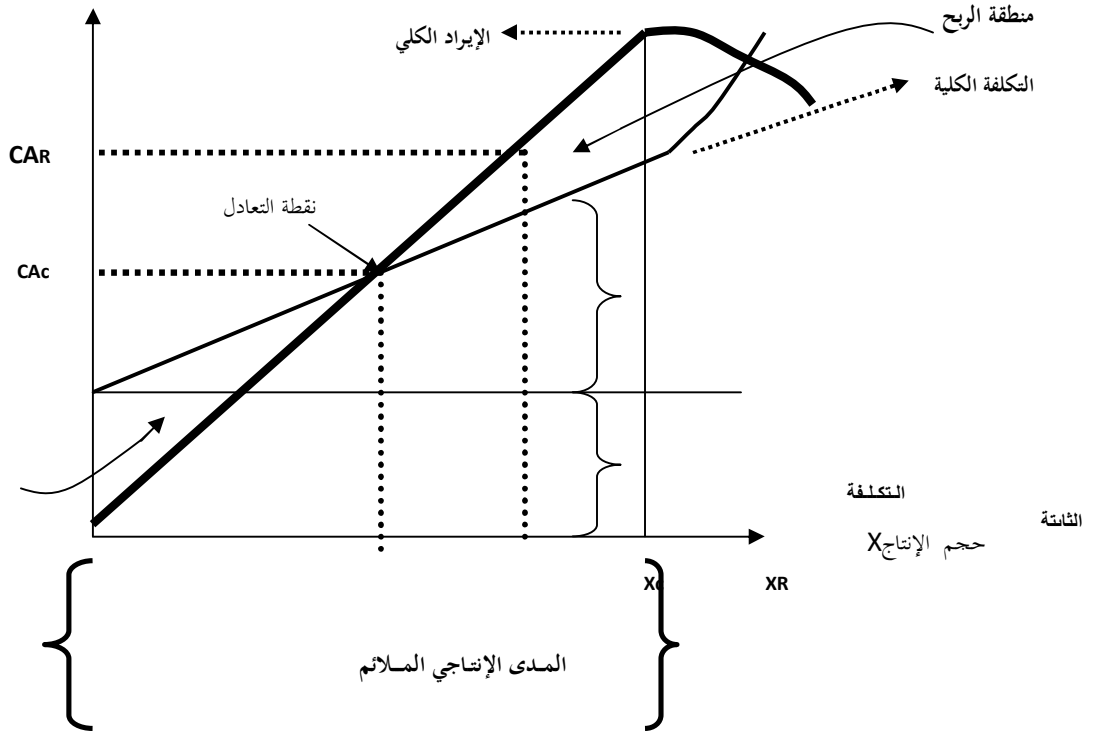
ويقوم تحليل التوازن من وجهة النظر المحاسبية على أساس أن الإدارة تسعى إلى تحقيق حجم معين من الأرباح يمثل العائد المناسب على رأس المال المستثمر في أوجه النشاط المختلفة. فإذا رمزنا للأرباح المستهدفة  $profit\ ciblé$  بالرمز  $R$  فإن توازن المؤسسة يتحقق عندما تكون:

$$X_R = \frac{b+R}{p-a}$$

$$CA_R = \frac{b+R}{(1-\frac{a}{p})}$$

حيث  $X_R$  هو حجم الإنتاج والمبيعات اللازم لتحقيق التوازن بالوحدات، و  $CA_R$  هو قيمة المبيعات (الإيراد الكلي) اللازم لتحقيق التوازن.

### شكل ( 3.7.3 ) : العلاقة بين التكلفة والحجم والربح



المصدر : إعداد الباحث

وعادة ما يتم توضيح نموذج تحليل التوازن في صورة بيانية. وطبقا لافتراضاتنا السابقة الخاصة بإمكانية الاعتماد على تقريب خطي لدالتي التكلفة الكلية والإيراد الكلي في نطاق المدى الإنتاجي الملائم ، فإن نموذج تحليل التوازن يمكن تمثيله بالشكل ( 3.73 ) الذي يوضح ملخص العلاقة بين حجم الإنتاج والأرباح المباشرة. ففي المنطقة التي تسبق نقطة التعادل  $X_C$  تكون حافة هامش التكلفة المتغيرة غير كافية لتغطية التكلفة الثابتة مما ينجر عنه تحمل الخسائر، أما بعد نقطة التعادل فتزيد حافة هامش التكلفة المتغيرة عن التكلفة الثابتة بما يؤدي إلى تحقيق أرباح صافية. ويوضح الشكل أيضا توازن المؤسسة عند النقطة  $X_R$  وهو الحجم الإنتاجي الذي يحقق الربح المستهدف  $R$  بعد تغطية التكاليف الثابتة والمتغيرة .

ويمكن رسم خريطة التعادل شكل (4.7.3) اعتمادا على معادلة هامش التكلفة المتغيرة ، حيث أن المعادلة تعطى كالاتي:

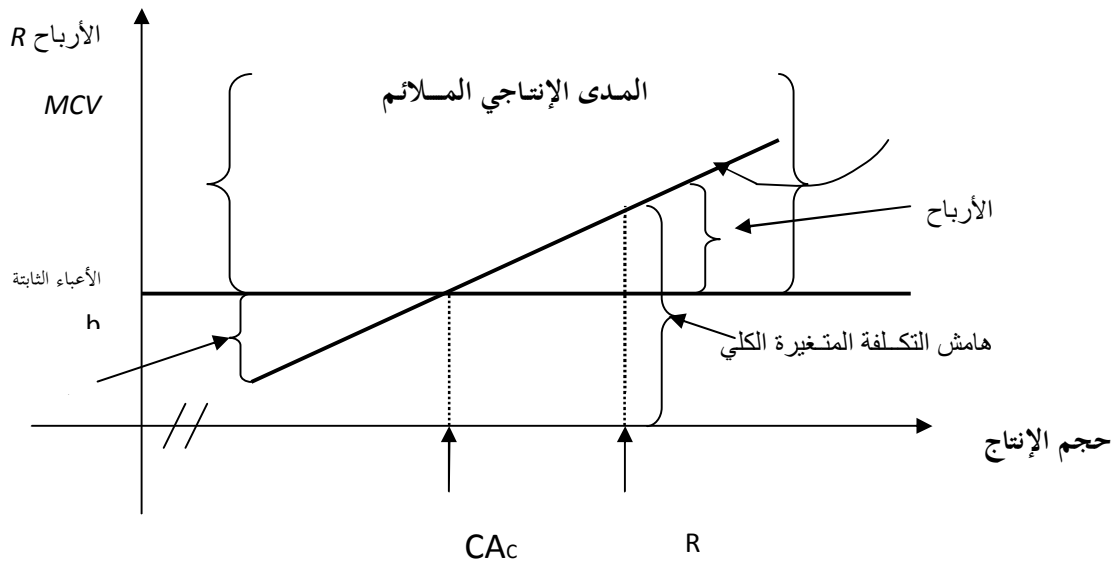
هامش التكلفة المتغيرة  $MCV =$  معدل هامش التكلفة المتغيرة مضروبا في رقم الأعمال. ونعلم أن هذا الهامش يتساوى مع التكاليف الثابتة عند نقطة التعادل.

$$MCV = (1 - \frac{a}{p}) * CA$$

وعند رقم الأعمال الحرج  $CA_c$  ( نقطة التعادل بالقيمة )، فإن  $MCV$  يتساوى مع مجموع التكاليف الثابتة  $b$ ، وعندها يكون الربح منعدماً.

$$MCV = (1 - \frac{a}{p}) * CA_c$$

### شكل ( 4.7.3 ) : خريطة التعادل بواسطة معادلة هامش التكلفة المتغيرة



المصدر : من إعداد الباحث

### 5.7.3. المجالات الأساسية لاستخدام تحليل التعادل

تفرز مجالات استخدام تحليل التعادل عدة سيناريوهات تبعا للتأثير على متحولاتها الأساسية التي هي سعر البيع والتعديل الهيكلي بواسطة الأعباء الثابتة والتأثير على الهامش المباشر بفعل التكلفة المتغيرة وتعديل مزيج البيع.

#### 1.5.7.3 . تخفيض سعر البيع

غالبا ما تلجأ إدارة المؤسسة من أجل تنشيط مبيعاتها وبالتالي زيادة ربحها إلى خفض سعر البيع. غير أن تخفيض هذا السعر لا يعني بالضرورة ارتفاع الطلب على المنتج وبالتالي زيادة الربح، لا سيما إذا كان الطلب على المنتج غير

مرن، أو إذا لجأت الشركات المنافسة إلى العمل بالمثل<sup>(4)</sup> أي تخفيض سعر منتجاتها مما يسبب ضياع جزء من الإيرادات تنعكس على نقص الربح .

ومن جهة أخرى فإنه نتيجة خفض سعر البيع ، يتقلص هامش الربح في الوحدة المباعة مما يتطلب زيادة حجم المبيعات لتعويض النقص في الربح. وبالتالي ، فإن هذا القرار يتطلب دراسة معمقة لأثر تخفيض سعر البيع على احتمال ارتفاع الطلب على منتجات المؤسسة.

ولتجسيد حالة خفض سعر البيع ، نعرض لحالة إحدى الشركات التي تخطط لزيادة حجم مبيعاتها من منتج معين وبالتالي زيادة ربحها عن طريق خفض سعر البيع بنسبة 10 % . وفيما يلي البيانات الخاصة بالتكلفة وسعر البيع في ظل الوضع الأول والوضع المتوقع بعد خفض سعر البيع.

### جدول(1.7.3) العلاقة بين سعر البيع ومستوى التعادل

الوضع المتوقع	الوضع الأول	
وحدة القيمة دج	وحدة القيمة دج	
4,500	5,00	سعر البيع
3,250	3,250	التكاليف الثابتة
1,250	1,750	هامش مباشر
% 27,78	% 35	نسبة الهامش
75000	75000	التكاليف الثابتة

المصدر : إعداد الباحث

فطبقاً للوضع الأول، يتطلب تحقيق التعادل بيع 42857 وحدة، أو تحقيق إيراد قدره 214285 . غير أنه نتيجة خفض سعر البيع يتطلب التعادل الجديد بيع 60000 وحدة ، أو تحقيق إيراد قيمته 270000 دج؛ وبتعبير آخر ، فإنه حتى يمكن إلغاء تأثير خفض سعر البيع يجب زيادة حجم المبيعات بنسبة 40 % أي  $[(24857 - 60000) \div 42857] * 100$  ، وزيادة رقم الأعمال بنسبة 26 % أي  $[(270000 \text{ دج} - 214285 \text{ دج}) \div 214285] * 100$  .

فإذا افترضنا أن الوحدات المباعة في ظل الوضع الحالي تبلغ 100000 وحدة ، فإن صافي الربح 100000 دج كما هو ظاهر في الحسابات الآتية:

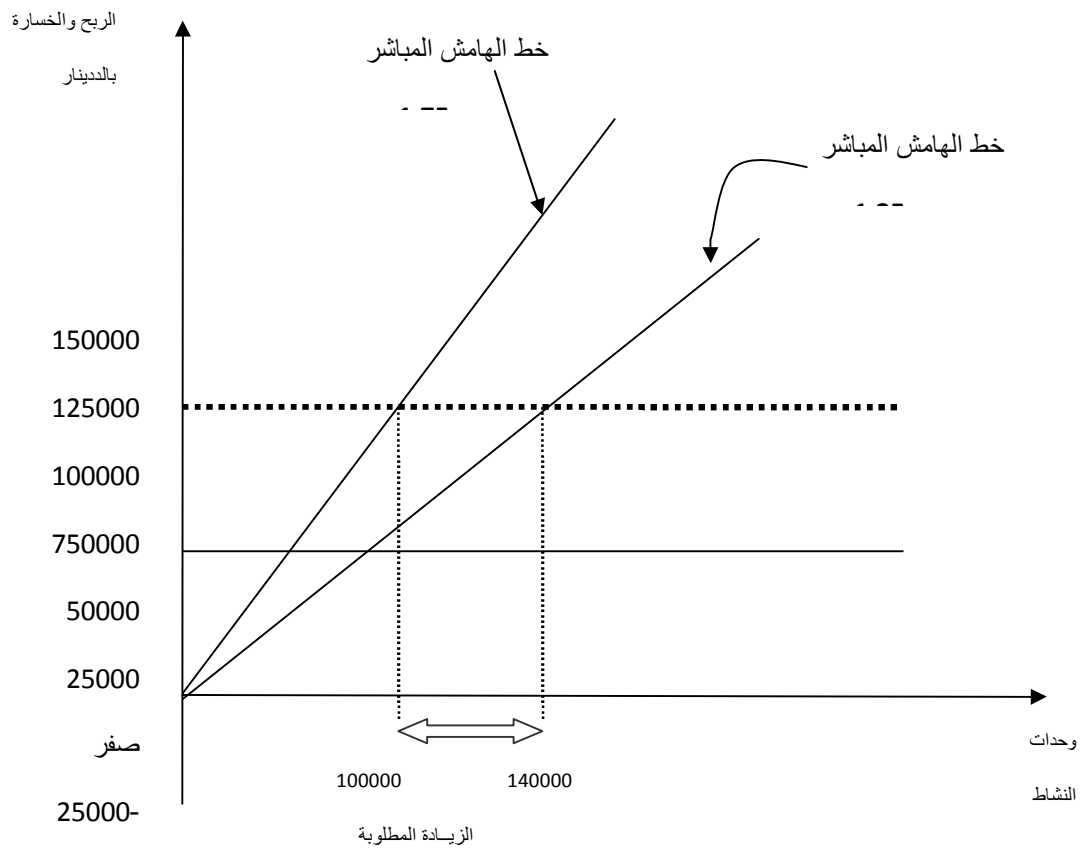
$$175000 = \text{هامش الربح الإجمالي} (1,750 * 100000)$$

$$- \underline{75000} \text{ ناقص : التكاليف الثابتة}$$

$$100000 \text{ صافي الربح}$$

فحتى يمكن المحافظة على المستوى الحالي للربح في ضوء خفض سعر البيع ، يتعين بيع 140000 أي ( 100000 \* 140 % ) ، ويصور الشكل (5.7.3) تأثير تخفيض سعر البيع على خط الربح في خريطة الربح والحجم.

شكل(5.7.3):تأثير خفض سعر البيع

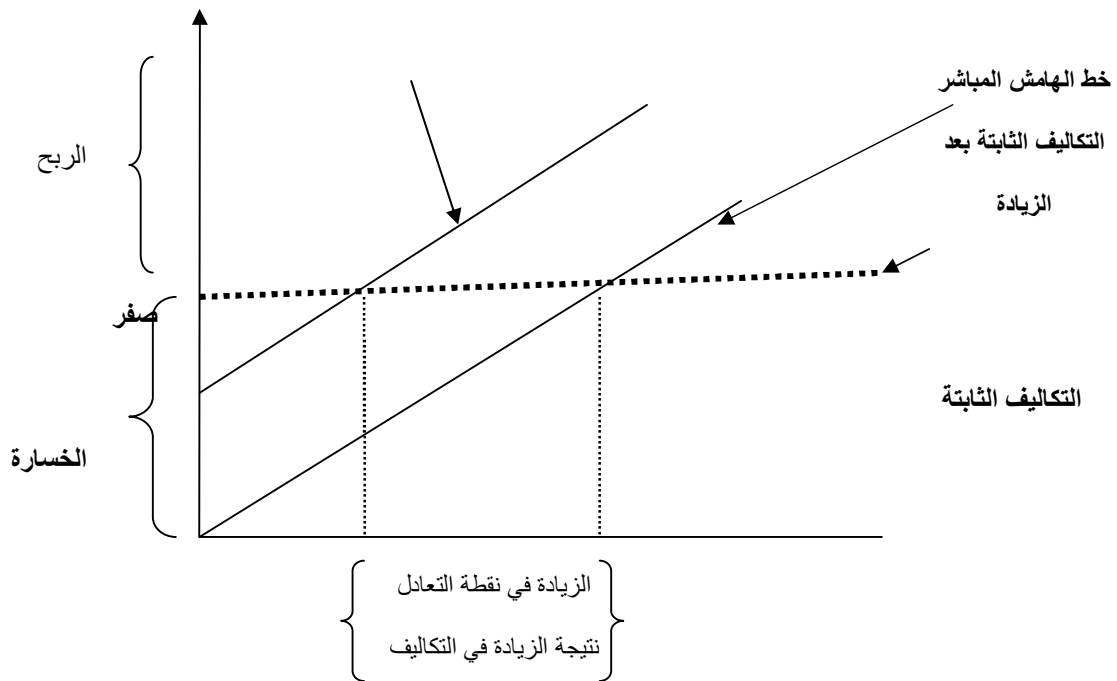


المصدر : إعداد الباحث

### 2.5.7.3. تعديل الأعباء الثابتة

رغم أن التغيير في التكاليف الثابتة يفترض أنه لا يؤثر في هامش التكلفة المتغيرة ، فإن ذلك التغيير يؤثر في نقطة التعادل ، حيث ترتفع نقطة التعادل بارتفاع التكاليف الثابتة وتقل بنقصانها، ونظرا لأن التغيير في التكاليف الثابتة لا يؤثر في ميل خط الهامش المباشر ، إلا أن ذلك الخط يصبح موازيا للخط الأصلي. ويمثل البعد بين الخطين الزيادة أو النقصان في التكاليف الثابتة، كما أن الزيادة في التكاليف الثابتة تؤدي إلى انتقال خط الهامش المباشر إلى اليمين ، في حين يؤدي الخفض في التكاليف الثابتة إلى انتقال خط الهامش إلى اليسار. ويصور الشكل (6.7.3) تأثير الزيادة في التكاليف الثابتة على خط الهامش المباشر.

شكل (6.7.3): أثر زيادة التكاليف الثابتة على مستوى نقطة التعادل



المصدر: إعداد الباحث

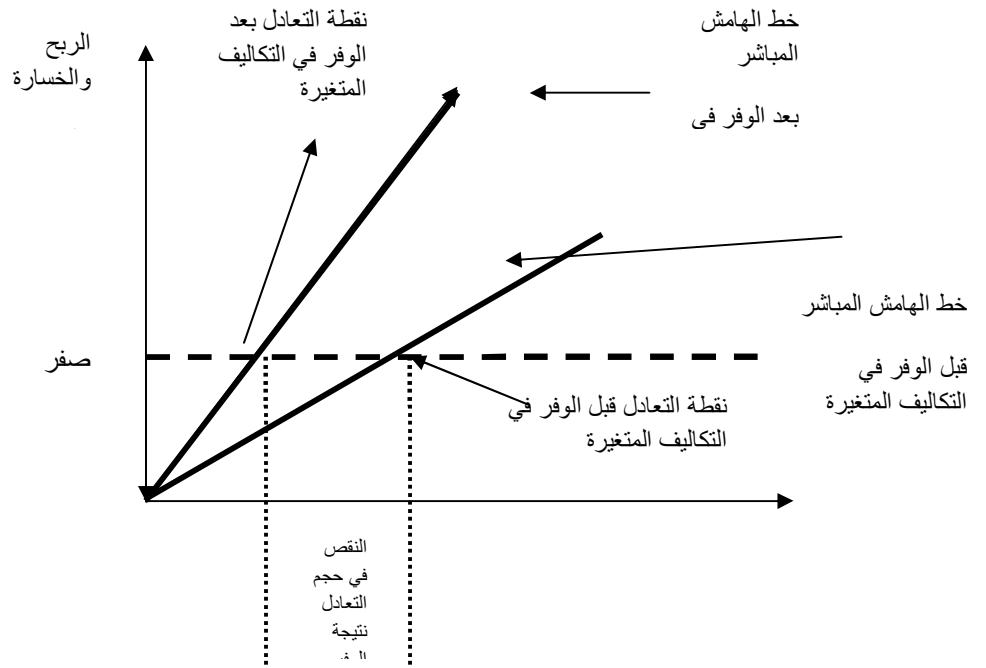
### 3.5.7.3. التغيير في معدل التكاليف المتغيرة

تحل العلاقة بين سعر بيع المنتج وتكلفته المتغيرة أهمية خاصة في تحليل التعادل حيث يمكن للتخفيض الضئيل في التكاليف المتغيرة ، أن يؤثر بدرجة محسوسة في الربح ؛ لذلك فإن إدارة المؤسسة تسعى جاهدة نحو إيجاد السبل الكفيلة بتحقيق وفر في التكاليف المتغيرة، ولا شك أن الاستخدام الرشيد للموارد والعمالة من شأنه يحقق وفرا في تلك التكاليف.

وتجدر الإشارة إلى أن التغيير في التكاليف المتغيرة يؤثر في ميل خط الهامش المباشر ، وبالتالي في نقطة التعادل ، حيث يترتب على الوفر في التكاليف المتغيرة تغيير ميل خط الهامش المباشر وانتقاله نحو اليسار وبالتالي انخفاض

مستوى نقطة التعادل ، في حين يترتب على الزيادة في معدل التكاليف المتغيرة تغير ميل خط الهامش المباشر وانتقاله نحو اليمين. ويظهر الشكل ( 7.6.3 ) تأثير الوفر في التكاليف المتغيرة على خط الهامش المباشر.

### شكل (7.7.3): أثر التكاليف المتغيرة



المصدر : من إعداد الباحث

### 4.5.7.3 التغيير في تشكيلة البيع

كثيرا ما تقوم المؤسسة ببيع منتجات متعددة يختلف هامش الربح لكل منها. ولا شك أن الربح الناتج يعتمد على تشكيلة البيع ، فإذا احتلت المنتجات الأكثر ربحية جزءا كبيرا من تشكيلة البيع، يكون الربح الناتج أعلى منه في حالة ما إذا احتلت المنتجات الأقل ربحية جزءا كبيرا من التشكيلة. وغالبا ما تركز إدارة المؤسسة على حجم المبيعات الكلي ، وأسعار البيع، والتكاليف المتغيرة ، والتكاليف الثابتة الإجمالية ، مع إهمال تشكيلة البيع. ونتيجة لذلك ، فقد يتفق الإيراد الإجمالي الفعلي والتكاليف المتغيرة الفعلية للوحدة ، والتكاليف الإجمالية الفعلية مع المخطط غير أن الربح الناتج قد لا يتفق مع الربح المخطط بسبب اختلاف تشكيلة البيع.

وحتى يمكن تبيان تأثير التغيير في تشكيلة البيع ، نفترض إحدى الشركات التي تخطط لبيع ثلاثة منتجات بالنسب التالية:

جدول ( 2.7.3 ) : تشكيلة البيع في الوضعية الأولى

المنتج	الكميات المباعة	سعر البيع	التكلفة المتغيرة للوحدة	هامش مباشر للوحدة	هامش مباشر إجمالي	الإيراد الإجمالي	نسبة الهامش المباشر
1	2500	6	2	4	10000	15000	%66,66
2	5000	6	3	3	15000	30000	% 50,00
3	2500	6	4	2	5000	15000	%33,33
<p>هامش مباشر.....</p> <p>- (التكاليف الثابتة).....</p> <p>= صافي الربح.....</p> <p>ميل الهامش المباشر 3 = 10000 / 30000</p>							
				.....	30000	60000	
				.....	15000	.....	
				.....	.....	.....	
				.....	15000	.....	

المصدر : اعداد الباحث

وفي خلال العام التالي قامت الشركة بالعمل بالطاقة المخططة ، وفيما يلي بيان بنتائج النشاط الفعلي:

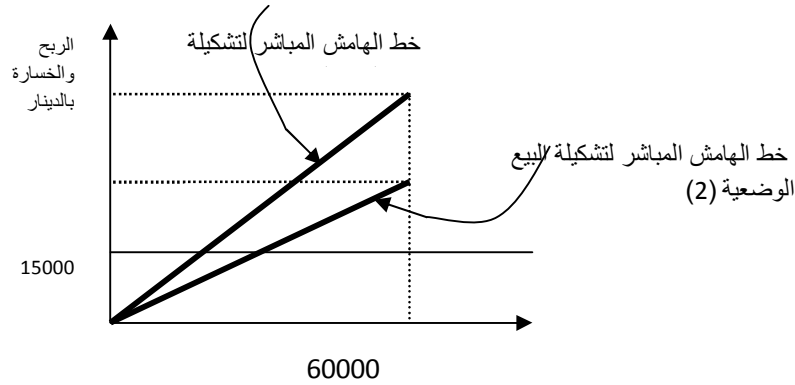
جدول ( 3.7.3 ) : تشكيلة البيع في الوضعية الثانية

المنتج	الكميات المباعة	هامش مباشر للوحدة	هامش مباشر إجمالي	الإيراد الكلي
1	1250	4	5000	7500
2	2500	3	7500	15000
3	6250	2	12500	37500
				60000
				25000
				10000
				10000
				هامش مباشر إجمالي .....
				- ( التكاليف الثابتة ) .....
				= صافي الربح .....
				ميل الهامش المباشر $2,5 = 1000 / 25000$

المصدر : إعداد الباحث

فحجم المبيعات والإيراد الإجمالي الفعلي للشركة مطابق للحجم والإيراد المتوقع ، غير أن الشركة بدلا من أن تحقق ربحا قدره 15000 دج كما سبق أن خططت، حققت ربحا قدره 10000 دج ، ويرجع الفرق إلى أن المنتج 3 وهو المنتج الأقل ربحية ، احتل نسبة كبيرة في تشكيلة المبيعات أكثر مما كان مخطط، وفي نفس الوقت ، فإن مبيعات المنتج الأكثر ربحية كانت أقل مما كان مخططا. وتجدر الإشارة ، إلى أن ميل الهامش المباشر المرجح حسب المخطط يبلغ 3 دج للوحدة المنتجة ، بينما حسب النشاط الفعلي فإنه انخفض إلى مستوى 2,5 للوحدة ، ويمكن تمثيل الوضعتين برسم بياني في الشكل (8.7.3).

### شكل (8.7.3): أثر مزيج البيع



المصدر: من إعداد الباحث

### 6.7.3. تقييم استخدام تحليل التعادل

يتمثل النقد الرئيسي الموجه لتحليل التعادل فيما يلي:

أ - افتراض خطية دالتي التكاليف والإيرادات لا يتفق في كثير من الحالات مع الواقع الفعلي. فقد تصعب في بعض الحالات تمثيل التكاليف والإيرادات في شكل خطوط مستقيمة، إذ قد يترتب على استخدام المزيد من عوامل الإنتاج انخفاض في الكفاءة الإنتاجية، حيث يأخذ منحنى التكلفة الإجمالي في هذه الحالة في التناقص، ثم يعاود الإرتفاع تدريجياً كلما ارتفع حجم الإنتاج. كما قد يكون من الضروري تخفيض أسعار البيع حتى يمكن زيادة حجم المبيعات حيث دالة الإيراد في هذه الحالة تصبح غير خطية.

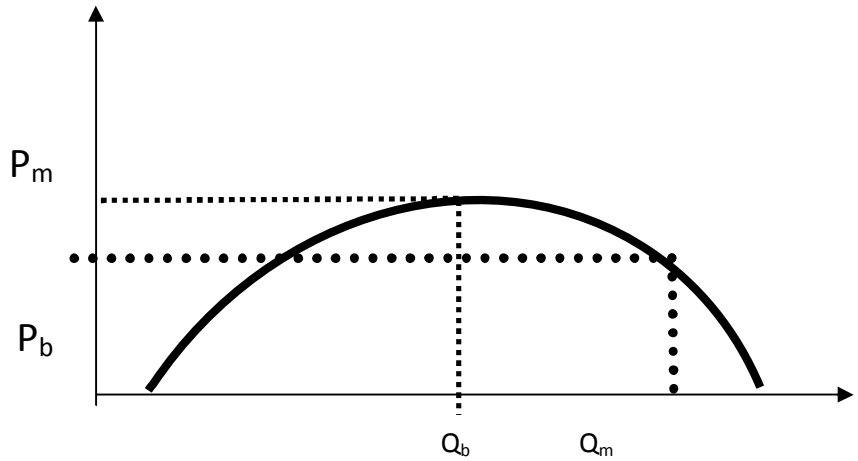
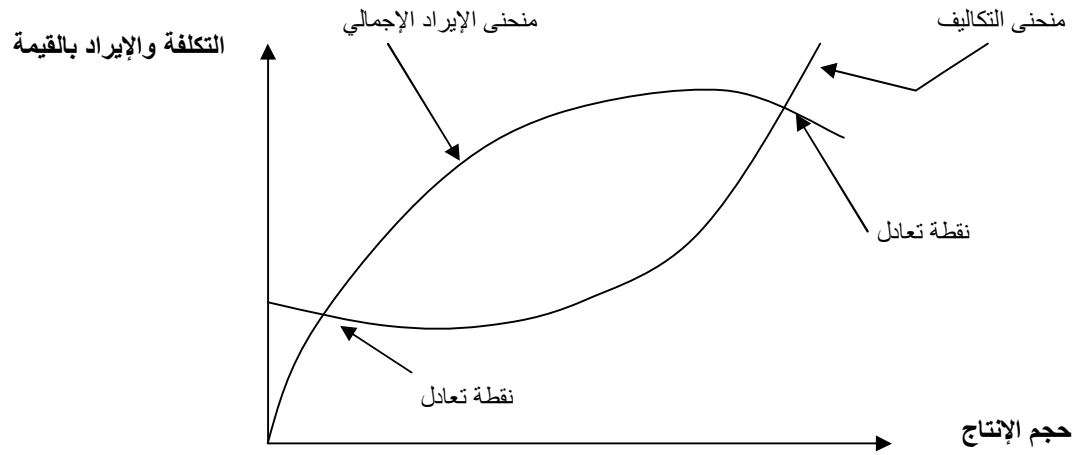
ويمكن القول بصفة عامة أنه يترتب على عدم خطية دالتي التكاليف والإيرادات وجود نقطتين للتعادل، كما يظهر في الشكل التالي الشكل (9.7.3).

ب - إن تحليل التعادل أداة ساكنة تصور الوضع عند نقطة معينة من الزمن ، وبالتالي فهو لا يصلح للمواقف الحركية.

ج - يهدف المشروع إلى تحقيق الربح وليس التعادل ، وبالتالي فتركيز التحليل على نقطة التعادل يصبح موضع تساؤل.

د - لا يمكن قياس الوحدات المباعة على المحور الأفقي ، إذا ما تعددت المنتجات التي تتعامل فيها المؤسسة .

شكل (9.7.3): تطوير نظرية التعادل بإسقاط فرضيتي ثبات السعر والتكلفة الوحيدة



المصدر : إعداد الباحث مستوحى من نموذج بومول

غير أنه من الضروري التذكير أن تصنيف التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة في نظرية التعادل يشكل مرتكزا لاستنباط العديد من الطرق الشهيرة لحساب التكاليف واتخاذ القرارات مثل طريقة التكلفة المتغيرة Direct-costing وطريقة التحميل العقلاني ( التكلفة المستغلة).

إن إسقاط فرضيات عتبة المردودية (تحليل التعادل) سيطور هذا النموذج ويحوّله إلى نموذج يقترب كثيرا من نموذج بومول Baumol<sup>(4)</sup> لتعظيم الدخل تحت قيد الربح المرتبط بهدف المبيعات وتوسيع حصة السوق. وحسب هذا النموذج ، يمكن للمؤسسة أن تخفض سعر البيع بمعدل يقل عن السعر الأقصى مقابل تحقيقها لربح كلي أكبر وتوسيع حصتها السوقية ومن ثم تدعيم موقعها التنافسي.

فحسب الشكل (9.7.3) بدلا من أن تنتج المؤسسة الحجم  $Q_m$  في ظل ربح أقصى للوحدة  $P_m$

يمكن إنتاج كمية أكبر  $Q_b$  حيث  $Q_b > Q_m$  بربح وحيدي أقل  $P_b$  مقابل حصولها على ربح كلي أكبر قدره  $P_b * Q_b$ .

فإدراج أهداف الحصة السوقية والربح والمبيعات ضمن نموذج ديناميكي على المدى الطويل سينعكس على استخلاص الإتجاهات الإستراتيجية للتكاليف والأسعار والجودة والإنتاج والإبداع التكنولوجي.

ومن هنا نستنتج أن تحليل التعادل يعد أداة تمد إدارة المؤسسة ببيانات ملائمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات ، ونقطة انطلاق لصياغة الإستراتيجيات الهادفة لتوسيع الحصة السوقية واحتلال موقع ملائم داخل السوق.

---

(6) M.A.Crener et autres ,Principes d'économie managériale ,Gaëtan Morin éditeur, Canada ; 1980 ; p195

## المبحث الثامن

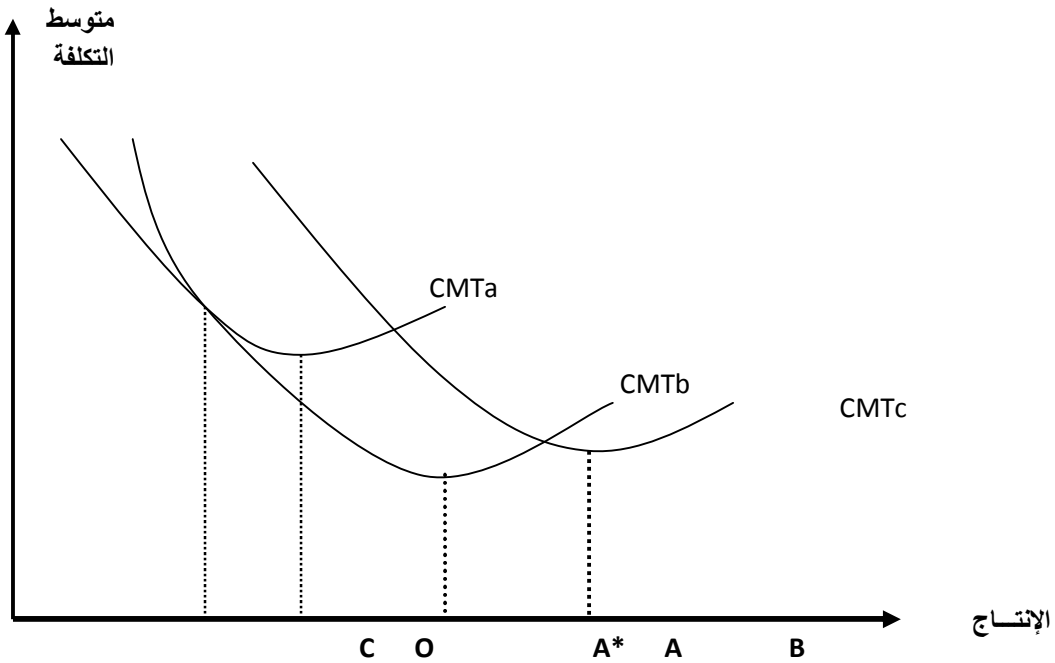
### دور المتحولات التكاليفية في توجيه استراتيجية المؤسسة

نتعرض في هذا المبحث إلى دور المتحولات التكاليفية في الإستراتيجيات التي تنفذها المؤسسات الإقتصادية ، ونركز في هذه الدراسة على أكثر المتحولات تفعيلا لاستراتيجيات المؤسسة والمتمثلة في ظاهرة اقتصاديات الحجم ومنحنى التعلم ( التجربة) وتكلفة الصفقات وتكلفة التعقيد.

#### 1.8.3. التكلفة في الأمد الطويل

في الأمد الطويل تعتبر جميع التكاليف متغيرة ، إذ لا تتضمن دالة إنتاج المؤسسة في الأمد الطويل عناصر ثابتة(7)، وبذلك لا تواجه المؤسسة عناصر ثابتة، فهي تتوسع في إنتاجها باستخدامها الجديد من المباني والتجهيزات ذات الطاقة الإنتاجية الأكبر وهنا تكون علاقة التكلفة بمستوى الإنتاج خاضعة لعلاقات اقتصاديات الحجم.

شكل رقم ( 1.8.3 ) :منحنيات تكاليف المدى القصير بأحجام متزايدة



المصدر: من إعداد الباحث

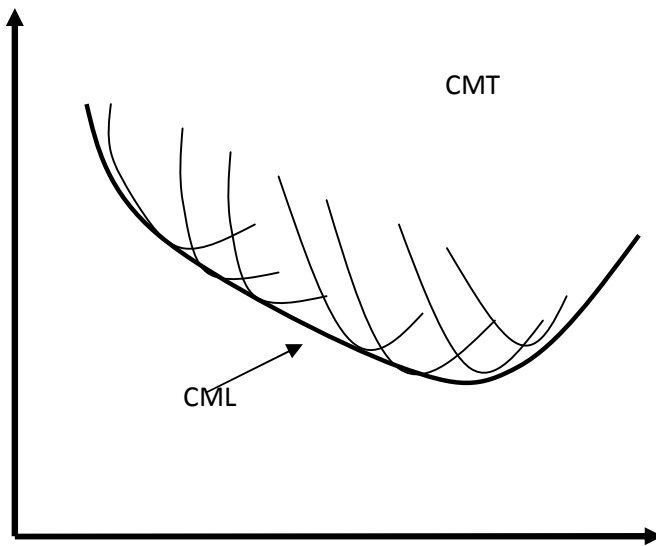
(7) : دونالدس وتسن، نظرية السعر واستخداماتها ، ترجمة "ضياء مجيد الموساوي " ديوان المطبوعات الجامعية، 1992، ص 258

يتضمن الشكل (1.8.3) ثلاثة منحنيات تكاليف في الأمد القصير  $a, b, c$  ، وهنا يشار إلى منحنى متوسط التكلفة الكلية في الأمد القصير بالرمز CMT ، وتعتبر تلك المنحنيات عن ثلاث وضعيات استراتيجية.

ومن الواضح أن المؤسسة إذا أرادت القيام بإنتاج المستوى OA فعليها أن تتبنى وضعية استراتيجية تكافئ المنحنى CMTa والذي يعطي حجما إنتاجيا قدره OA عند أدنى متوسط تكلفة ، أما إذا أريد للإنتاج أن يبلغ المستويات OB أو OC فعلى المؤسسة أن تختار الوضعية CMTb أو CMTc . ومن الملاحظ أنه إذا استوجب من المؤسسة القيام بإنتاج كمية تفوق المستوى  $OA^*$  ، عندئذ يتطلب منها اختيار الوضعية CMTb لأن التكاليف ستكون أقل . والآن لننظر إلى مستوى إنتاج OA والذي يمثل أدنى تكلفة متوسطة عند استغلال الوضعية CMTa ، في هذه الحالة نجد أنه من الأفضل لإنتاج الحجم OA استغلال الوضعية CMTb بأقل من طاقتها القصوى لأن التكلفة المتوسطة ستكون في مستوى أدنى. ويمكن تعميم هذا التحليل على حالات أخرى مشابهة: ففي حالة توفر فرصة الإستفادة من اقتصاديات الحجم، يصبح بالإمكان الحصول على مستويات تكلفة متدنية لأي حجم من الإنتاج عند تشغيل المشروع بأقل من طاقته القصوى.

والآن لنتصور أنه بإمكان المؤسسة تبني عدة وضعيات ، كل منها أكبر من سابقتها بقليل . ففي الشكل (2.8.3) تشير المنحنيات المتعددة إلى منحنيات CMT لوضعيات يتصاعد إنتاجها على التوالي، وكما يتضح من الشكل فإن منحنى متوسط التكاليف في الأمد الطويل CML يكون مماسا لأدنى مستويات منحنيات CMT الممكنة، وبالتعبير البياني ، فإن منحنى التكلفة على المدى الطويل عبارة عن حاوية لمنحنيات المدى القصير.

شكل ( 2.8.3 ) : اشتقاق منحنى التكلفة في الأمد الطويل



المصدر : من إعداد الباحث

وبطبيعة الحال ، فإن المؤسسة لا تقوم ببناء وضعيات استراتيجية لمجرد التعرف على ما يتحقق من تغير على تكاليف الإنتاج ، بل يتوجب أن تقرر حجم الإنتاج الذي تريد تحقيقه ، ومن ثم تقوم بدراسة المجال الذي تكون عندها التكاليف في

أدنى مستوياتها ، وتتعرف المؤسسة على هذا المجال إما نتيجة الخبرة المكتسبة لديها أو من خلال الدراسات الهندسية ، ولهذا السبب يطلق أحيانا على منحنى التكلفة في الأمد الطويل CML مصطلح " منحنى التخطيط للمؤسسة " (8).

ينبغي أن نذكر أن مستوى الإنتاج الذي تريد المؤسسة بلوغه يتطلب حجما معيناً لتلك المؤسسة يتوفر على الطاقة الإنتاجية الكفيلة ببلوغ ذلك الحجم أو تجاوزه عند الحاجة ، وهذا ما يمكن أن نسميه بالوضع الإستراتيجي للمؤسسة. ومن الضروري التأكيد على أن الوضع الإستراتيجي المختارة تخضع لمجموعة من الظواهر أو المتحولات التكاليفية التي ينبغي أن تؤخذ في الاعتبار عند صياغة وتنفيذ الإستراتيجية التسويقية الملائمة ، فهي نتاج لمجموعة من الكفاءات والمعارف الخاصة وترتيبات تنظيمية معقدة ، ونتيجة للإختيارات السابقة المرتبطة بإنشاء المشروع ، وهي تشكل شبكة ديناميكية من العلاقات المتبادلة المتناسقة والمستقرة بين مختلف الأطراف داخل المؤسسة. وتتميز الوضع الإستراتيجي بكفاءات محركة ضرورية لتحقيق النجاح والتي يتم تنشيطها بمجموعة من الحوافز والقيم المشتركة التي يتقاسمها مختلف أطراف التنظيم.

### 2.8.3. اقتصاديات الحجم كأساس لاختيار الإستراتيجية

بالرغم من أن ظاهرة اقتصاديات الحجم قد تم اكتشافها منذ وقت مبكر إلا أنها لم تأخذ مكانتها العلمية إلا بداية من السبعينات<sup>(9)</sup> وقد يعود ذلك إلى صعوبة نمذجتها وكيفية الإستفادة منها. إن هذا المفهوم مستوحى من نظرية الإقتصاد الجزئي لتحديد وتفسير منحنى التكلفة في المدى الطويل، حيث يشمل مختلف العوامل التي تفيد بأنه عند زيادة حجم المؤسسة فإن تكلفة الوحدة المنتجة تتناقص. ويعزى تناقص التكلفة المرتبط بأكبر حجم المؤسسة إلى مجموعة من العوامل نذكر منها بالأساس :

---

(8) : نفس المرجع السابق، ص 267

(9), Y. Allaire et autres , l'entreprise stratégique, Gaëtan ,orin édition;1993;p 118

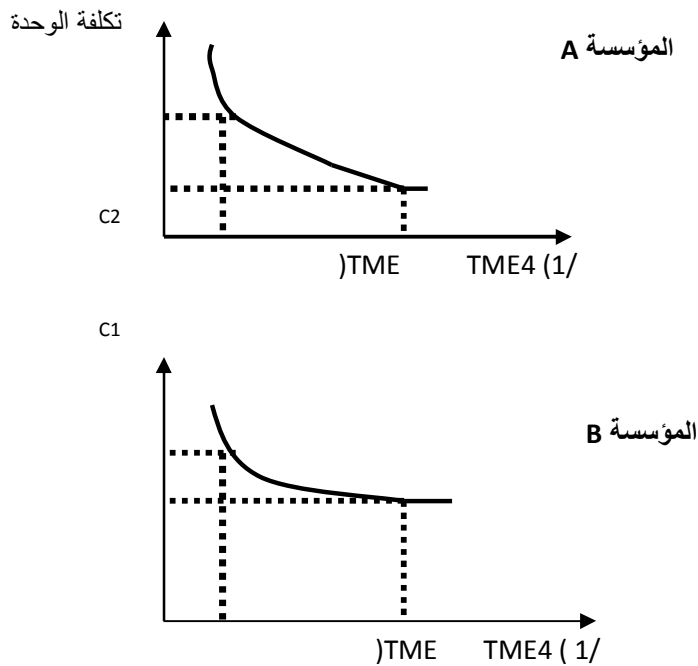
- انخفاض تكلفة الوحدة الناتج من استغلال وسائل الإنتاج إلى المستوى الذي يقترب أو يبلغ طاقتها القصوى.

- انخفاض التكاليف المتأتية من السياسات الإدارية والقدرات التنظيمية والموارد المالية.

- تأثير الرصيد التكنولوجي والمعرفي والكفاءات البشرية والقيم الثقافية التي يتقاسمها أفراد المؤسسة.

وعليه ، فليس بالضرورة أن تستفيد المؤسسات متساوية الحجم بنفس الميزة من تخفيض التكاليف ، إذ أن هذه الأخيرة تتأثر بفارق القدرات التنظيمية والمهارات المكتسبة والرصيد التكنولوجي ، ويمكن أن نجسد ذلك من خلال المقارنة بين مؤسستين كما هو واضح في الشكل الآتي:

### شكل رقم (3.8.3) منحنى متوسط التكلفة في الأمد الطويل



المصدر : من إعداد الباحث

يفيد الشكل السابق ، في إبراز كيف ان نظامين استراتيجيين متساويان من حيث الحجم يفرزان وضعيتين مختلفتين بالنسبة للمنافسة ومحاولات الدخول والتركز الصناعي. فالعلاقة  $(C2 - C1) / C1$  تعطي دلالة جيدة لسلوك التكاليف . فالمؤسسة A المتميزة بميل قوي تستطيع أن تخفض متوسط التكلفة إلى مستويات دنيا لمنحنى التكلفة كلما زاد حجم الإنتاج مما يجعلها تكتسب سبقا تنافسيا مقارنة بالمؤسسة B التي لن تكون قادرة عن الصمود أمام المنافسة بحجم إنتاج يقل عن الحد الأدنى الفعال TME .

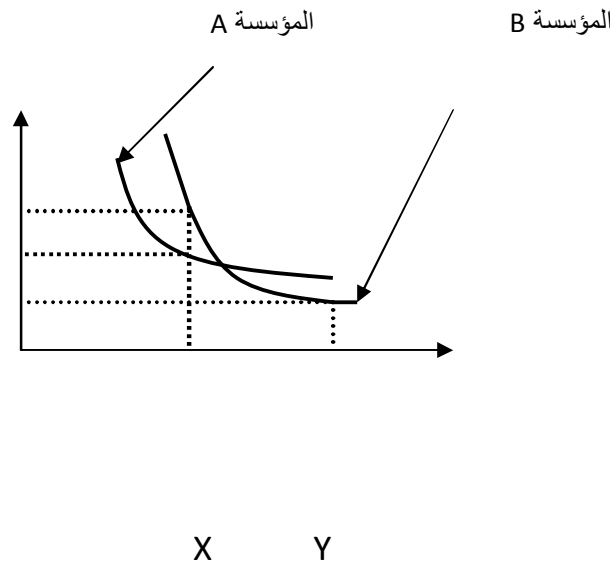
وبالرغم من أن مفهوم ظاهرة اقتصاديات الحجم أصبح مألوفاً إلى درجة البدهية، فإنه يكتنف في طياته خيارات استراتيجية خطيرة يتوقف عليها مصير المؤسسة ومستقبلها . فالمؤسسة عند إنشائها أو في الفترات الصعبة اللاحقة تكون أمام خيارين:

- فهي إما أن تتبنى سياسة حذرة ومتدرجة من خلال تقليل الأخطار والتكاليف غير المسترجعة بإنشاء منظومة ذو حجم صغير يبلغ التكلفة المثلى لتشغيله ولكنه لا يوفر سوى حجم صغير من المبيعات وحصّة سوقية ضعيفة.

- أما الخيار الثاني فيقضي ببناء منظومة قوية تتطلب استثمارات ضخمة ولكنها تفرز تكاليف متدنية عندما تعمل عند المستوى الأمثل<sup>(10)</sup>. وبما أن هذه المنظومة تتطلب حجم مبيعات مرتفع، فإنها تصبح غير ملائمة عند انخفاض حجم المبيعات وتصبح المثوية مناسبة للمشاريع الأقل حجماً.

وكما هو واضح في الشكل (4.8.3)، فإن المنظومة الإنتاجية تصبح في وضعية تنافسية غير ملائمة إذا انخفض حجم المبيعات من المستوى  $\gamma$  إلى المستوى  $X$  وهذا بسبب ارتفاع متوسط تكلفة المنتجات عند هذا المستوى.

#### شكل رقم ( 4.8.3 ) :مقارنة التكلفة الدنيا لمؤسستين بنفس الحجم



المصدر : إعداد الباحث

ومن جهة أخرى، فإن هذه المنظومة ذات الحجم الكبير ، يمكن أن تساهم - بواسطة طاقتها الإنتاجية - في تقديم منتجات بأسعار منخفضة وتنمية سوق كانت تعمل بأقل من قدراتها الحقيقية.

أما في المنظومة ذات الحجم الصغير فإن الأخطار المالية تكون قليلة إلا أن أخطار السوق تكون معتبرة ، فالمؤسسة لا تتمكن من تقديم منتجات بأسعار جاذبة للطلب ، ولا تستطيع تدعيم المنتجات أو الخدمات الجديدة بالإشهار والحملات الترقية، وبالتالي فإن السوق يتطور ببطء ولا يستطيع أن يبلغ سوى جزء بسيط من طاقته الحقيقية.

ويمكن للمؤسسة في ظل الخيار الأول ، أن تعدل طاقتها الإنتاجية بشكل مسير لارتفاع الطلب. وبشكل تنبؤي ، يمكنها بناء أنظمة تكون لها آثارا أكثر ملاءمة لانخفاض التكاليف. فهذا الإختيار يقلل الأخطار ويوفر مرونة معتبرة لمجال الأفعال ويمكن أن يكون مصدر سيق تنافسي بشرط أن لا يبرز المنافسون إلا متأخرين وأن يتبنوا نفس السلوك المتدرج للولوج إلى ذلك السوق.

في الخيار الثاني ، فإن المؤسسة تقرر أن تخاطر بشكل تسبقي بالإستثمارات سواء في معدات الإنتاج أو البحث والتطوير أو الإشهار من أجل إرساء منظومة استراتيجية قادرة على خلق الطلب ، ويتم تصميم استراتيجية للتسعير وبذل جهود لترقية المبيعات من أجل بلوغ مستوى النشاط الذي يجعل المنظومة ناجعة وذات مردودية مرتفعة في أسرع وقت ممكن. وإرساء هذه المنظومة ، فإن المؤسسة تتمكن من الهيمنة على السوق وإبعاد المنافسين ذوي السلوكات المتدرجة والمحتشمة.

وبطبيعة الحال ، فإن الإختيار الثاني يفترض تخصيص موارد هامة لبناء منظومة إنتاج وتوزيع قوية مع ضرورة وجود درجة كبيرة من الشجاعة والثقة ليس فقط بوجود سوق واسعة كامنة بل باستمرار وديمومة هذه السوق.. وتجدر الإشارة ، إلى أن الإستثمارات اللازمة لهذه الإستراتيجية تكون في أغلب الحالات كبيرة وأن الأصول غير قابلة لتحويل استخداماتها في نشاطات أخرى ، وبالتالي ، يجب التحلي بدرجة كبيرة من التأكد بعدم وجود منتج بديل<sup>(11)</sup> ، وأن أي تغيير في الأمزجة لن يؤدي إلى تقليل الطلب على منتجات المؤسسة وهذا لعدة سنوات مقبلة.

إن المفاضلة بين مقاربة متدرجة محتشمة واستراتيجية هيمنة على السوق يكون مرهونا بالقدرات المالية للمؤسسة ومرتبنا بالإيرادات المتوقعة والمهارات المتوفرة وتقييم الميزات والتكاليف المتأتية من اقتصاديات الحجم وكذا حسب التنبؤ بالقدرات المحتملة للسوق وقابليتها لاستيعاب المنتج أو الخدمة.

---

(11), Y.Allaire et autres op cit ;p 118

### 3.8.3 . أثر التعلم كمتحول استراتيجي

خلال السبعينات ، قامت مجموعة بوسطن الإستشارية BCG ببلورة مفهوم منحى التجربة، والذي تم استغلاله في مجال صياغة استراتيجية المؤسسة. فاعتمادا على بعض الإعتبارات النظرية وأمثلة تجريبية مختارة، أكدت هذه المجموعة بأن متوسط تكلفة صناعة منتج جديد تتناقص وفق العلاقة الآتية:

$$n^{-\beta} C_n = C$$

حيث أن  $C_n$  : التكلفة المتوسطة للوحدة رقم  $n$  المصنعة.

$n$  : الكمية المنتجة منذ بداية العمليات.

$C_0$  : تكلفة الوحدة الأولى المنتجة .

$\beta$  : معامل يتم تقديره.

وتعني هذه العلاقة أن مضاعفة الإنتاج المتراكم تؤدي إلى تخفيض متوسط التكلفة. واعتمادا على هذه الفكرة البسيطة ، فإن المجموعة الإستشارية BCG صاغت عددا من التوجيهات الإستراتيجية الدقيقة ، علما أنها تعتبر ظاهرة منحى التجربة ظاهرة عالمية تتيح سبعا تنافسيا من تخفيض تكلفة الإنتاج للمؤسسة التي تحقق حجما كبيرا من المبيعات قبل غيرها من المؤسسات . فضلا عن ذلك ، فإن هذا الإنهيار المذهل للتكاليف المتوسطة تبعا لحجم الإنتاج التراكمي ، ينبغي أن يقود المؤسسة لاتباع سياسة تسعير مبنية على التكاليف المستقبلية وليس التكاليف السابقة.

فمجموعة BCG تقترح احتساب الأسعار بمستويات تقل عن التكاليف الحالية خلال المرحلة الأولى المتمثلة في إدخال المنتج وتنمية السوق<sup>(12)</sup> . وبتطبيق هذه الإستراتيجية ، فإن حجم الإنتاج سيرتفع بشكل متسارع وتنخفض معه التكاليف بمعدلات أسرع من الأسعار ، مما يمكنها من احتلال موقع مهيم في السوق وتحقيق مردودية مرتفعة في المدى المتوسط.

---

(12) , SALLENAVE, J P . La stratégie de l'entreprise face a la concurrence, ed organisation, paris 1973,P 38-42

وقد حددت مجموعة BCG الإختيارات الإستراتيجية بالإعتماد أساسا على بعدين وهما معدل نمو السوق أو المقطع السوقي والحصة السوقية التي يستحوذ عليها هذا المنتج أو ذاك ؛ فهذان البعدان اللذان يعتمدان على منحنى التجربة (13)، يشكلان المحورين الأساسيين لمصفوفة "الحصة/النمو" والتي تفيد في تحديد مختلف أنواع مجالات النشاط الإستراتيجية التي تصنف بداخلها منتجات المؤسسة .

شكل (5.8.3): مصفوفة (الحصة/ النمو) لمجموعة بوسطن الإستشارية

مرتفع  
منخفض

مرتفع

النجوم	علامة الإستفهام
البقرة العلوب	الوزن الميت

عالية

منخفضة

الحصة السوقية النسبية

المصدر: عبد السلام أبو قحف، أساسيات الإدارة الإستراتيجية، مكتبة وطبع دار الإشعاع ، الإسكندرية، سنة 2000 م، ص 215 إلى 217

وتقضي مصفوفة مجموعة BCG بالحصول على المجالات الآتية:

– النجوم : وتمثل مجال نشاط قائد في سوق متزايد. ويتطلب هذا المجال استثمارات ضخمة للمحافظة على هذا الموقع ، وتسمح التجارب المتراكمة الناجمة عن أحجام كبيرة من المبيعات بتخفيض التكاليف بشكل متسارع أكثر من المنافسين.

(13) عبد السلام أبو قحف، أساسيات الإدارة الإستراتيجية، مكتبة وطبع دار الإشعاع ، الإسكندرية، سنة 2000 م، ص 215 إلى 217

– البقرة الحلوب: تمثل مجال نشاط قائد في سوق يتميز بنمو ضعيف. ونظرا لضعف نمو السوق واستقرار شروطها ، فإن الحاجة إلى الإستثمار يكون على العموم محدودا. ومن جهة أخرى ، فإن ارتفاع أحجام مبيعات المؤسسة مقارنة بمبيعات المنافسين يجعلها تستفيد من انخفاض التكاليف واكتساب هوامش أكثر ارتفاعا، وبالتالي فإن هذه الأخيرة تستعمل في تمويل نشاطات أخرى وبالخصوص علامة الإستفهام.

علامة الإستفهام : وتمثل مجالا استراتيجيا تابعا في سوق في حالة نمو. ويمكن للمؤسسة أن تحاول الإستثمار بقوة لزيادة حصتها السوقية من أجل تحويل هذا المجال إلى نجوم ، إلا أنه من المتوقع أن هذه السياسة لن تؤتي ثمارها إلا بعد بلوغ السوق مرحلة النضج.

الوزن الميت: يعتبر مجالا استراتيجيا يرتبط بسوق راكد أو متناقص، وعليه فإن أفضل البدائل للتصرف في هذا الموقف هو التخلي عن هذا المجال.

ونظرا لأن مصفوفة BCG قد تعرضت لكثير من النقد ، فإن أهميتها الإستراتيجية تبقى قائمة عند توفر الظروف الآتية:

– طرح منتج جديد أو ابتكار أساليب جديدة والذي يتطلب طرائق انتاجية وتسويقية جديدة نسبيا ومعقدة.

– عندما تستطيع المؤسسة تطوير الخبرات بداخلها مما يؤدي إلى ارتفاع مستوى مهاراتها وكفاءتها بحيث تكتسب قيمة تنافسية جديدة. في حين أن لجوء المؤسسة إلى استشاريين وموردين لتطوير تلك الخبرات يقتضي بالضرورة أن يكون ذلك التعاون خاضعا لشروط تعاقدية لمنع تسرب تلك المعارف للمنافسين. وبالمثل ، فإن الحركة القوية للأفراد ما بين المؤسسات قد يحد من قدرة المؤسسة على الإستحواذ على السيق التنافسي المتأتي من خبرات وتعلم الأفراد.

– يمكن للمؤسسة الإستثمار بالخبرة والتعلم المكتسب إذا كانت عملية التعلم نظمية أي مندرجة ضمن سيرورة تشغيلية جماعية وليست فردية مما يجعل المعارف والمهارات موزعة بين أعضاء فرق العمل ومتداخلة مع سيرورة العمل.

وينبغي أن تكون المهارات المكتسبة مفتتة بين عدة مواقع ووظائف على النحو الذي يكون من النادر أن يمتلك فردا واحدا مهارات التحكم الكامل في التكنولوجيا والمعارف الإستراتيجية للمؤسسة (14).

فالعاملين يمتلكون معارف وخبرات جزئية وبالتالي يكون من الصعب على أي منافس محتمل امتلاك الخبرة من خلال تشغيل العاملين القادمين من المؤسسة صاحبة السبق في الإبداع والتجديد.

إن الشروط المذكورة سابقا، تحدد الدور الإستراتيجي الحقيقي لأثر التعلم والتجربة ، فعندما يستغل هذا الأثر استغلالا جيدا ، فإنه سيتيح بسرعة تخفيض متوسط التكاليف إلى مستويات أدنى من تكاليف المنافسين بشرط تمكن المؤسسة من منع انتشار المهارات لدى المنافسين.

ويمكن للمؤسسة المجددة أن تعول على منحى التجربة من أجل أن تقطع مكانة هامة في سوق جديدة ، فهذا الموقف والسبق التنافسي الناجم عنه يمكن من ممارسة تأثير معتبر ودائم على الهيكلة الناشئة للأسواق الجديدة.

### 4.8.3. تكلفة الصفقات وحدود المؤسسة

يعتبر مفهوم تكلفة الصفقات مفهوما محوريا يتحدد على أساسه الحجم الأمثل للمؤسسة. وحسب هذا المفهوم ، فإن المؤسسة الإقتصادية يتعين عليها الإحتفاظ بداخلها بجميع النشاطات التي تكون تكلفة الصفقات الناتجة من شرائها لدى الموردين الخارجيين أكبر من تكلفة تطوير تلك المنتجات داخل المؤسسة.

فالإختيارات بين السوق والتكامل الإداري المرتكز على مزايا هذا الأخير في حالة قصور السوق *carence marche* du هو الأساس الذي - حسب رواد هذا المفهوم - يحدد حجم ونجاح وبقاء المؤسسات الكبرى.

فظاهرة تكلفة الصفقات ، تفسر السر في لجوء العديد من المؤسسات في بعض الفروع الصناعية إلى التكفل بنفسها بالعديد من الوظائف والنشاطات ، في حين نجد - في فروع صناعية أخرى - أن كل وظيفة تكاد تكون موكلة إلى مؤسسات مختلفة لا ترتبط فيما بينها بأي علاقة ملكية.

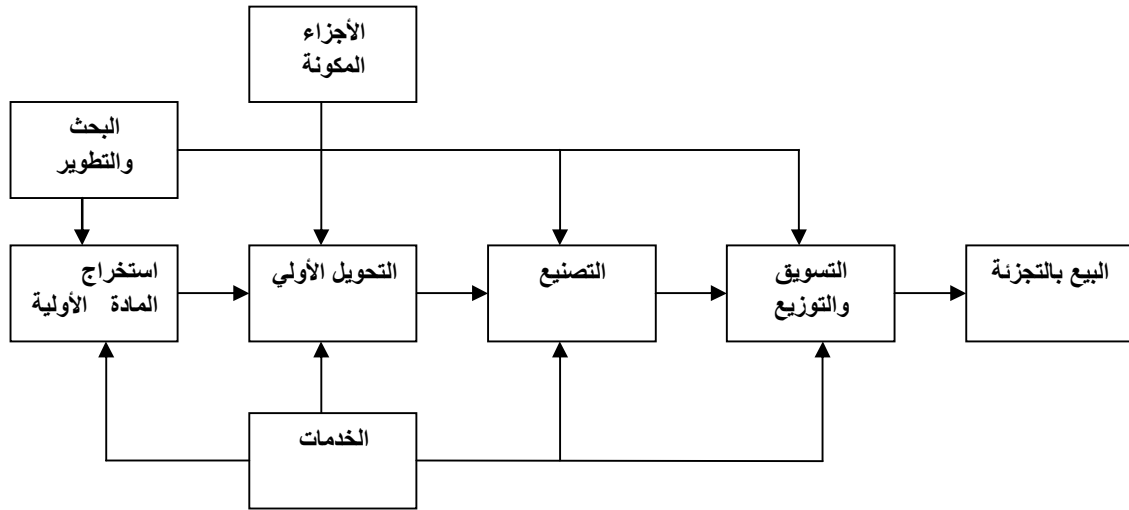
وتشمل تكلفة الصفقة التي تتحملها المؤسسة عند لجوئها إلى السوق - بالإضافة إلى السعر الذي يطلبه الزبون لقاء بيع منتجاته أو خدماته - العناصر الآتية<sup>(15)</sup>:

---

(15) M Golden ;B; SBU Strategy and performance, Strategic management Journal ,vol 12,1992 pp 12-22

- التكلفة المرتبطة بالبحث عن الموردين وتقييم المؤهلين منهم بالإضافة إلى تكلفة المزداد الخاصة بالعرض إن وجدت.
- تكلفة تحرير العقود الصحيحة الشاملة لجميع الشروط الضرورية من حيث الجودة وأجل التسليم والسرية و ضمانات الأداء والعقوبات الناجمة عن الرداءة الخ .
- التكاليف المتعلقة بالنزاعات وتسوية الخلافات.
- هناك تكاليف غير ملموسة ولكنها تعتبر هامة في المنظور الإستراتيجي، مثل احتمال تعرض المؤسسة لضغوط يمارسها الموردون من حيث جودة منتجاته أو استخدام سلطة السوق أو إمكانية حصول المنافسين على المهارات والتكنولوجيا التي طورت لدى المورد.

### شكل رقم (6.8.3) : تكلفة الصفقات وحدود المؤسسة



Yvan allaire,op cit p125

المصدر:

إن الإعتبارات السابقة ، تحدد الظروف التي تدفع المؤسسة إلى المفاضلة بين حلول التكامل الإداري وحلول اللجوء إلى السوق ، وتكون المؤسسة في حاجة إلى طرح العديد من التساؤلات والتي أهمها:

- هل المنتج أو الخدمة يعتبر ملموسا ، وأن عملية إنتاجه تتكرر في المؤسسة ، وهل من اليسير تحديده من حيث الجودة المرغوبة والأداء المنتظر؟
- هل يتوفر المنتج لدى عدة موردين يتنافسون فيما بينهم بقوة تبعا لمعياري الجودة والسعر أم أن السوق يتميز بالقصور؟
- هل يعتبر المنتج أو الخدمة مكونا أساسيا لتحقيق الأداء الحسن للمؤسسة ، وهل يتطلب تكنولوجيا وكفاءات تسمح بتحقيق التميز؟

فحسب الإجابات على هذه الأسئلة ، تقوم المؤسسة بالمفاضلة ما بين اللجوء إلى السوق أو التكامل وعلى ضوء ذلك يتحدد حجمها وحدودها. ومن البديهي ، فإن تفضيل خيار التكامل الإداري له نصيبه كذلك من التكاليف. ففضلا عن التكاليف المباشرة المرتبطة بالإنتاج الداخلي للمنتج أو الخدمة ، يتعين على المؤسسة تقدير تكاليف التعقيد. فاستيعاب المؤسسة للنشاطات الإضافية ( نشاطات لا تدخل ضمن الحرفة الأساسية) يولد تكاليف إضافية خاصة بالإشراف والرقابة حيث أن هيكل المؤسسة لا يشمل على مشرفين يتمتعون بالكفاءة اللازمة لمراقبة النشاطات الإضافية. وفضلا عن ذلك ، قد تنشأ نزاعات عنيفة حول أسعار التحويل بين الوحدات التابعة لنفس المؤسسة ؛ فعدم التركيز المطلق على تلك النشاطات وغياب الهيكل الملائم للتكاليف قد يفرز تكاليف إنتاج مرتفعة.

ومما لا شك فيه ، فإن تكلفة الصفقات وتكلفة التعقيد يمارسان ضغوطا ديناميكية متعاكسة على قرار اختيار الحدود المثلى للمؤسسة. فعلى المؤسسة إيجاد توازن عادل للنشاطات التي ينبغي الإضطلاع بها داخليا وتلك المنتجات التي يجب اقتناؤها من السوق ويتقرر ذلك تبعا للسياق الإقتصادي والإجتماعي المحيط بالمؤسسة وتوجهات الأذواق ونجاعة السوق .

### 5.8.3 . اقتصاديات مجال النشاط

يساعد مفهوم اقتصاديات مجال النشاط في تبيان أن الوفورات المحققة من توسيع مجال النشاط يعد شرطا ضروريا وكافيا لتطوير المؤسسة متعددة المنتجات (16) . ويعني ذلك أن المؤسسة التي تقدم عدة منتجات تحقق أفضلية في التكاليف مقارنة بتصنيع تلك المنتجات بشكل منفصل في وحدات مختلفة متخصصة، ويمكن التعبير عن هذه الظاهرة بالقانون الآتي:

---

(16) ; Panzar and Willing,1981.Economies of scope. American economic review,Vol 71, n<sup>o</sup> 2, 1981 pp 32-38

$$C(y_1, y_2) < C(y_1, 0) + C(0, y_2)$$

وتعني  $C(y_1, y_2)$  التكلفة الناجمة عن إنتاج وتسويق المنتجين  $y_1$ ،  $y_2$  في نفس المؤسسة ، بينما ترمز  $C(y_1, 0)$ ،  $C(0, y_2)$  إلى التكاليف المرتبطة بإنتاج وتسويق أحد المنتجين من طرف مؤسسات مختصة في إنتاج إما المنتج  $y_1$  أو المنتج  $y_2$  كل على حده، وبطبيعة الحال فإن هذه العلاقة يمكن تعميمها في حالة  $n$  منتج.

ويقدم مفهوم اقتصاديات مجال النشاط أساسا اقتصاديا صارما لسلوك العديد من المؤسسات التي اكتشفت من خلال العديد من المحاولات والتجارب ، أنه بإمكانها زيادة نجاعتها وتنافسيتها من خلال التكفل بتوليفة من المنتجات المختلفة في نفس المؤسسة.

وتتلخص فكرة اقتصاديات مجال النشاط في أن مكونات النظام الإستغلالي للمؤسسة تتميز بحجم أدنى فعال (ح أ ف TME) يختلف بشكل كبير من مكون إلى آخر. فبالنسبة لمؤسسة تنتج وتوزع منتج وحيد ، نجد أن كل مكون أساسي له ديناميكيته التكاليفية الخاصة به ، وينفرد بحجم أدنى فعال (ح أ ف) يختلف عن أحجام المكونات الأخرى . ويمكن أن نوضح ذلك بالرسومات البيانية التالية في الشكل رقم (7.8.3). فعند حجم أعمال يتحدد في مستوى 200M ، فإن المؤسسة لن تتمكن من بلوغ (ح أ ف TME) لأغلب مكونات النظام الإستغلالي مما ينجم عن ذلك تكلفة إنتاج مرتفعة بشكل معتبر ويجعل المنتج غير تنافسي.

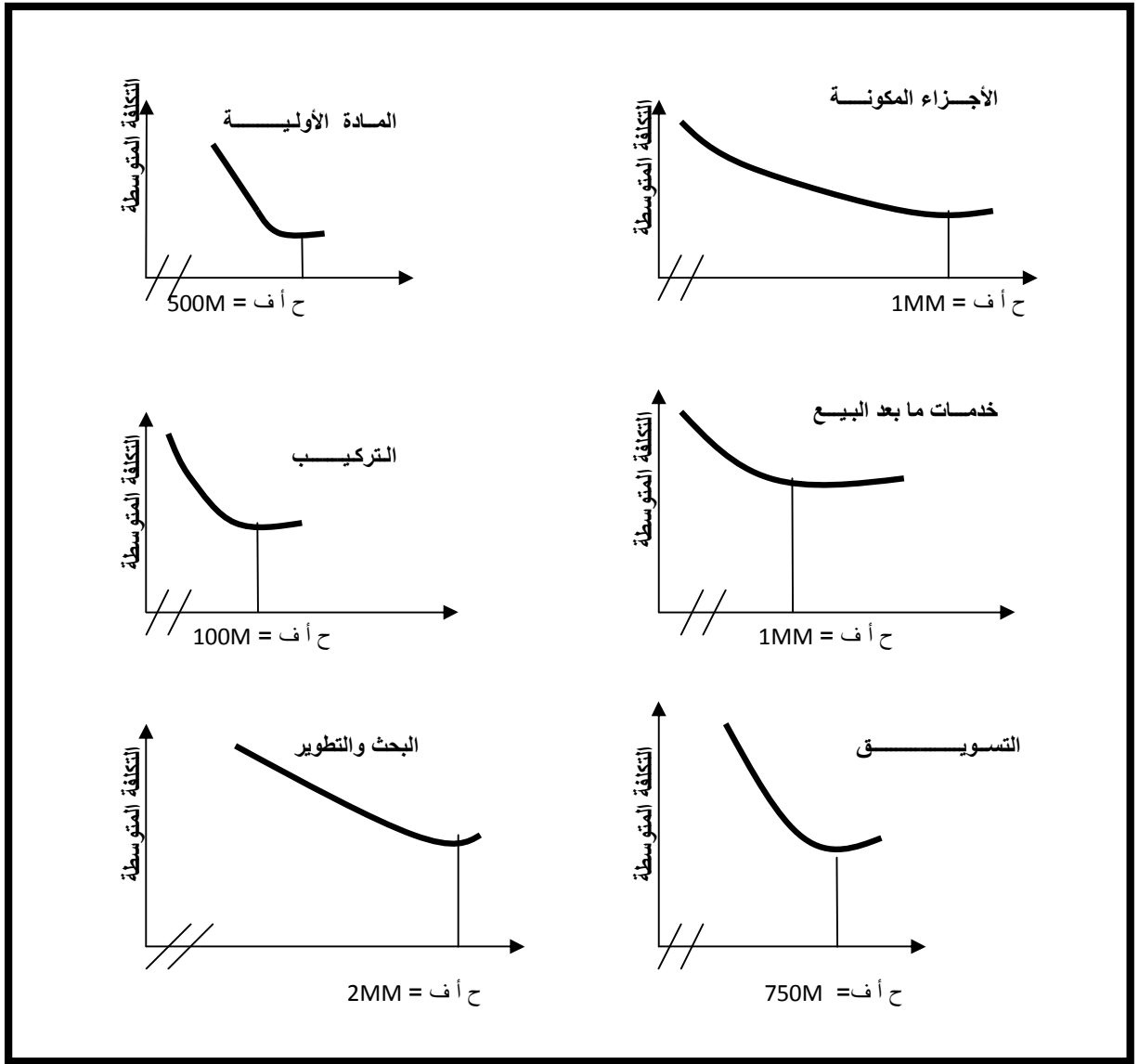
وتتأتى مصادر اقتصاديات مجال النشاط بشكل أساسي من خاصية عدم قابلية التجزئة لبعض الأصول واستعمالها بأقل من طاقتها<sup>(17)</sup> . أما على مستوى التحليل الإستراتيجي ، فإن هذا المفهوم يأخذ أبعادا أكثر اتساعا . فالتحديات التي تواجه المسيرين تتمثل في إعطاء مساحة أكبر للنظام الإستراتيجي للمؤسسة ليشمل عدد أكبر من النشاطات والعمليات والمنتجات والأسواق وهذا لتحقيق ما يلي:

أ – الإستعمال الأقصى لمختلف الموارد والأصول الملموسة أو الأصول غير الملموسة والمتمثلة أساسا في:

- براءات الإختراع والموارد المستعملة في تطوير المنتجات داخل المؤسسة.

- السمعة والعلامة التجارية للمؤسسة.

شكل رقم (7.8.3): تمثيل الديناميكية التكاليفية حسب مكونات النشاط



Y. Allaire et autres. op cit p 192

المصدر :

- نظام المعلومات المصمم داخل المؤسسة.

- المعارف والمهارات والتجارب التي اكتسبها العاملون.

- السلطة والنفوذ المكتسب في شبكات التوزيع.

ب - القدرة على تجهيز المؤسسة بأدوات ووسائل تسمح لها بتحسين الأداء مع تحقيق التشغيل الكامل لأصولها غير القابلة للتجزئة .

وينبغي أن نؤكد أن المؤسسات وحيدة المنتج بإمكانها بلوغ حجم الأعمال الكافي لتشغيل مواردها وأصولها تشغيلاً كاملاً ولكن بشرط أن تكون ضمن قطاعات ذات أسواق كبيرة وممتدة جغرافياً ، أما في القطاعات الأخرى ذات الأسواق الضيقة ، فإن ذلك لن يكون ممكناً إلا بالإستحواذ على حصة سوقية كبيرة وهو أمر صعب التحقق<sup>(18)</sup> .

وعلى أي حال ، فإن اقتصاديات مجال النشاط ، يقضي بضرورة تغطية أسواق جغرافية جديدة وكذا تصنيع وتوزيع منتجات وخدمات جديدة تؤدي إلى زيادة استخدام بعض موارد المؤسسة وأصولها . فيمكن للمؤسسة تجاوز محدودية نشاطها ونقص تشغيل أصولها باللجوء إلى أي شكل من أشكال التحالفات من أجل تشغيل الحصة العاطلة من أصولها والتعاون مع المؤسسات على تحمل تكاليف البحث والتطوير وتوزيع المنتجات.

فمفهوم اقتصاديات مجال النشاط يدعو مسيري المؤسسات إلى فحص كامل للأصول المادية والأصول غير الملموسة بغرض تقييم معدل استخدامها ، وإمكانيات رفع طاقة تشغيلها.

ويتضمن هذا الفحص جانب تكاليفي وجانب البحث عن المثوية، ويشمل كذلك البحث عن نشاطات جديدة ترتبط باستخدام موارد وأصول المؤسسة.

وبإمكان المؤسسة أن تحسن وتيرة تطورها ومردوديتها الكلية من خلال الإستخدام الأفضل لمواردها وأصولها بتوسيع مجال نشاطها سواء بشكل مباشر ( إدخال منتجات جديدة أو التوزيع والبيع في أسواق جغرافية أخرى) أو بشكل غير مباشر من خلال التحالفات الإستراتيجية.

### 6.8.3. تكلفة التعقيد

إن المتحولات المتعلقة بالتكاليف التي تناولناها - مثل أثر التجربة واقتصاديات الحجم واقتصاديات مجال النشاط - تمنح ميزة هامة للمؤسسة الكبيرة، فيبدو أنه كلما تنافست مؤسستين في نفس السوق فإن المؤسسة ذات الحجم الأكبر تكون في غالب الأحيان هي الفائزة أو على الأقل تحقق نتائج مالية تفوق نتائج المؤسسة ذات الحجم الأصغر؛ وبالرغم من أن هذه الظاهرة تبدو صحيحة في العديد من الحالات إلا أنها ليست أمراً مطلقاً. ففي العديد من القطاعات نجد أن مؤسسات صغيرة تنجح في الصمود أو التفوق أمام مؤسسات كبيرة متكاملة بدرجة كبيرة .

---

(18) ; MD.W.carlton, économie industrielle, prémisses, 1998 ;p 220

إن السر في انقلاب هذه الوضعية - صمود المؤسسات الصغيرة أمام المؤسسات الكبيرة - قد يعود إلى ظاهرة تكلفة التعقيد<sup>(19)</sup>. فالمؤسسة التي تتكامل عموديا وتزيد في تنوع منتجاتها وتنتشر

على مناطق جغرافية كبيرة ، والتي تكون مهيكلة وفق وحدات وفروع ، وتسعى إلى خلق ترابط بين الوحدات العملية لتحقيق وفورات اقتصادية ، هذه المؤسسة تكون مرغمة على إرساء نظام للتسيير والرقابة والتنسيق يبلغ درجة كبيرة من التعقيد يحملها تكاليف باهضة.

فالمؤسسة في هذه الحالة يتوجب عليها القيام بالتنسيق والرقابة لنشاطات متعددة ، وضرورة الإحتماء من السلوكات الإنتهازية للأفراد ، وإحداث مستوى مرتفع من الإلتزام والإنتاجية من طرف عدد كبير من المستخدمين، الذين عادة ما تكون لديهم حوافز مختلفة وتعلق ضعيف بتلك المؤسسة.

فالمفهوم الذي على أساسه أرسى الإدارة نظاما معقدا يتبين في غالب الأحيان أنه وهمي في الواقع الملموس للمؤسسة. فبعد تجاوز عتبة معينة ، فإن حجم المؤسسة وامتدادها قد يفرز انخفاضا هاما في مستوى الأداء والفعالية الإقتصادية.

إن تكلفة التعقيد تفرزها العديد من العوامل الهيكلية والتنظيمية والوظيفية والسلوكية والتي يمكن احتواؤها في العناصر الآتية:

- تحمل تكاليف مرتبطة بالوكالة ( تعيين المشرفين ) : فعندما تتجاوز هذه المؤسسة عدة مراحل من التعقيد ، يتعين عليها وضع نظام للحوكمة الذي يؤدي إلى زيادة التكاليف ، إلا أن هذا النظام - إذا كان مكيفا بشكل جيد - سيحقق ميكانيزما مفيدا للمؤسسة على مستوى الرقابة والتنسيق للتحكم في التعقيد المتزايد. غير أنه إذا كانت العلاقة بين الإدارة العامة والمشرفين ( الوكلاء ) مهيكلة بشكل سيء ، نظرا لعدم كفاءة الوكلاء واللاتناظر المفرط في المعلومات أو لأي سبب آخر ، فإن ذلك يقود بشكل مؤكد إلى نشوء مشاكل كبيرة مكلفة للمؤسسة ؛

- التكاليف المتعلقة بالنزاعات والصراعات الناجمة عن تقييم أسعار التحويل بين الوحدات المتكاملة عموديا<sup>(20)</sup> ؛

---

(19):Eccles.R; et autres, Rediscovering the essence off management; Harvard Business school; 1988;pp 32-41

(20) ; Ibid ;pp 32-41

- التكاليف المرافقة للقيود الداخلية والسياسات التشغيلية الملازمة للمؤسسات الكبرى ، سواء كانت اتفاقيات جماعية أو خاصة بهيكل الأجور أو المزايا الإجتماعية الخ... فهذه التكاليف تنسحب على جميع العمليات بما في ذلك تلك العمليات التي كانت ، قبل التكامل ، مسيرة بطريقة بسيطة وبأقل تكلفة. فالأمر يتعلق بواقع غير مفهوم لم يحسب له حساب أثناء عملية التكامل وإدماج العمليات التي كانت مستقلة؛

- التكاليف الناشئة من إهمال الإدارة العامة نسبيا للعمليات الثانوية نظرا لانشغالها بالوحدات الاستراتيجية. فالوقت القليل الذي تمنحه الإدارة لهذه العمليات يجعل هذه الأخيرة غير متطورة ومسيرة بطريقة سيئة علما أن هذه العمليات لا تنجح في جلب انتباه الإدارة إلا في مراحل متأخرة أي عندما تفرز عجزا ماليا معتبرا ؛

- تكلفة التعقيد الناجمة عن التنوع الكبير للمنتجات المصنعة في مؤسسة واحدة أو الموزعة في نفس شبكات التوزيع ؛

- التكاليف التي تفرزها النزاعات الثقافية والقيم ونمط التسيير بين إدارة المؤسسة وقطاعات حديثة التطور أو تلك الناجمة عن شراء مؤسسات أخرى. فالتكاليف وأخطار نقص الأداء ، تعتبر كثيرة الحدوث في الواقع. إن المسيرين كثيرا ما يميلون إلى التقليل من شأن هذه الظاهرة قبل اقتناء المؤسسات ، إلا أنهم يصطدمون بالواقع عند بروز مشاكل معقدة تفرز تكاليف تلغي المزايا الإستراتيجية الناشئة من شراء تلك المؤسسات. فالمؤسسة بإمكانها زيادة حجمها وامتدادها ولكن ذلك قد يكون على حساب نجاعتها وأدائها الإقتصادي (21).

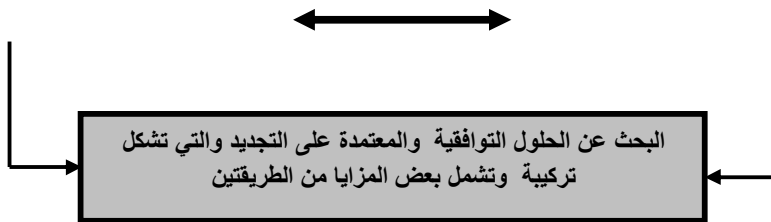
### 7.8.3. المفاضلة بين التكامل واختيار اللجوء إلى السوق

لقد تناولنا في الفقرات السابقة ، تلك المتحولات التي تحقق للمؤسسة وفورات اقتصادية وهذه المتحولات ترتبط بشكل أساسي مع زيادة حجم المؤسسة وبقائها وهي اقتصاديات الحجم وتوسيع مجال النشاط وأثر التجربة وتكلفة الصفقات ، وقد بينا أن تكلفة التعقيد وتكلفة الصفقات تمارس ضغوطا ذات اتجاهات متعاكسة على اختيار الحجم الأمثل للمؤسسة. وسنحاول في الجدول الآتي تلخيص عوامل تكلفة التعقيد التي تدفع إلى تفضيل اختيار اللجوء إلى السوق وعناصر تكلفة الصفقات التي تدفع إلى تفضيل التكامل.

---

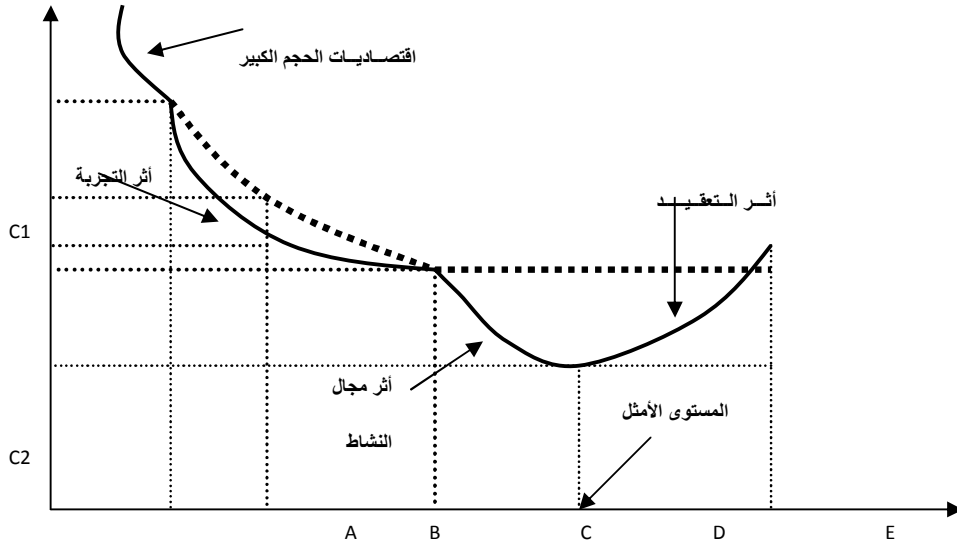
(21) ;M.A.Crener, op cit ; p 322-323

شكل رقم ( 8.8.3 ) : عوامل التآرجح بين التكامل واللجوء إلى السوق



المصدر : من إعداد الباحث

شكل رقم ( 9.8.3 ) :ديناميكية التكاليف المرتبطة بعدة متحولات



المصدر : Y. Allaire et autres et autres op cit p192

يبين الشكل (8.3.8) كيفية تأثير القيود التكاليفية على المساعي الإستراتيجية للمؤسسات الإقتصادية ، ومن الواضح أن تنامي حجم المؤسسات يسمح لها - في ظل شروط تكنولوجية وبشرية وتنظيمية - تحقيق مكاسب ضخمة من ظاهرة اقتصاديات الحجم وأثر التعلم وتوسيع مجال النشاط . غير أن امتلاك الفطنة الإستراتيجية والقدرة على فهم السوق والمنافسة تعتبر من أهم العوامل التي تمكن من الإستفادة من هذه الظواهر التكاليفية.

## المبحث التاسع

### توظيف المتحولات التكاليفية في الممارسات الإستراتيجية

إن مسرح الإختيارات والسلوكات الاقتصادية يتألف من عدد من الإستراتيجيات ذات خصائص محددة، وترتكز هذه الإستراتيجيات بشكل كبير على المتحولات التكاليفية التي تعرضنا إليها بالإضافة إلى ارتباطها بمراحل تطور السوق وقيودها الجغرافية والسياسية والقانونية.

### 1.9.3 . استراتيجية الخلق والهيمنة على السوق

تتمكن المؤسسة من تنفيذ استراتيجية الخلق والهيمنة على السوق عندما تكون أول من يقدم على هذه الإستراتيجية ، حيث تقوم بخلق وبناء سوق جديد وتوسيع أبعاده واحتلال وضع مهيم بداخله . ويمكن بلوغ هذا الهدف بواسطة التجديد على أصعدة مختلفة مثل : طرح منتجات وخدمات جديدة ، إرساء مفهوم جديد للمؤسسة يستجيب بصورة أكثر فعالية لحاجات ملبأة على وجه غير كامل من طرف مؤسسات تنشط في السوق ، تطبيق نماذج تشغيل جديدة ، أو إعادة تصميم تقني يوفر ميزة تكاليفية ومستوى أفضل من الجودة .

### 1.1.9.3 الجوانب الأساسية لاستراتيجية الخلق والهيمنة

تتضمن استراتيجية الخلق والهيمنة جانبين أساسيين وهما:

– تقديم تصميم جديد للمنتج أو الخدمة يسمح بتلبية بعض الحاجات المستهدفة بصورة أفضل من المعروف الحالي أو تطبيق أسلوب جديد يسمح بتحقيق أفضلية محسوسة تتجسد في العلاقة "جودة \ سعر" مقارنة بما يمكن للمؤسسات المتواجدة أن تقدمه. وفي الحالات الأكثر نجاحا، فإن المنتج أو الخدمة الجديدة أو التصميم الجديد يكون متفوقا من حيث المعايير الأكثر أهمية بالنسبة للزبائن المستهدفين.

– ينبغي الإقتناع أن المنتج أو الخدمة الجديدة لا يمكن أن يهيمن ويعوض المنتجات الأخرى من حيث إشباع الحاجات إلا بتحقيق استثمارات ضخمة منذ البداية لجذب مستوى من الطلب الضروري لبلوغ مردودية مستقبلية مرتفعة بأسعار تنافسية. فهذه الإستراتيجية تفترض التزاما طويلا المدى نحو السوق وإرادة وقدرات مالية للإستثمار في أربعة أصناف من النشاطات وهي(22):

أ - الإستثمار في تجهيزات تتميز بحجم ومستوى تقني يسمح بإفراز أدنى التكاليف عندما يبلغ السوق كامل حجمه.

ب - الإستثمار في أنظمة التوزيع وترقية المبيعات والإشهار ، وكذا في سياسة التسعير لاخترق السوق ، ويكون ذلك بممارسة أسعار تقل عن التكاليف في مرحلة الإنطلاق ولكنها تكون أكبر من مستوى التكاليف المرتقبة والمرتبطة ببلوغ أحجام تجعل المؤسسة تحقق وفورات من اقتصاديات الحجم وأثر التجربة.

ج - الإستثمار داخل المنظمة في تطوير الكفاءات والقدرات والقيم والمهارات الكفيلة بتحقيق النجاح في السوق الجديد.

د - الإستثمار في التدابير المحركة لطاقت المؤسسة من أجل حماية السوق، والتي تصل لغاية الإستثمار الإستراتيجي - الذي قد يعتبر بدون مردودية بالمعايير المالية البحتة - للمساهمة في تعجيل وتيرة تجديد المنتجات وتوسيع تشكيلتها لاحتلال مجال مهيم داخل السوق وتجديد التكنولوجيا لتقوية الفرصة على الداخلين الجدد الطامحين في اللحاق بالمؤسسة.

وكما هو مبين في الجدول رقم ( 1.9.3 ) ، فإن هذه الإستراتيجية لن يكون لها أي جدوى إلا عندما تكون خصائص التكاليف وبعض عوامل السوق تسمح بتحقيق سبق إستراتيجي دائم للمؤسسة على النحو الذي يستوعب استثمارات وأخطار هذه لإستراتيجية. فلا بد إذن "من الإعتماد على عوامل قوية من اقتصاديات الحجم واتساع مجال النشاط وأثار قوية للتعلم" (23) ( منحنى التجربة) وكذا مهارات المؤسسة التي يمكن أن تنفرد بها دون المؤسسات المنافسة، فكل هذه العوامل تتظافر لتعطي الأسس الاقتصادية لهذه الإستراتيجية .

فالقائم على هذه الإستراتيجية لا يسعى فقط إلى تسريع تنمية سوقه ولكن كذلك إلى احتلال أغلب المجال المتاح منذ مرحلة الإنطلاق ، سواء على مستوى شبكة التوزيع أو في المواقع التي تفتنى فيها تلك الأصناف من المنتجات بل حتى احتلال أذهان المستهلكين(24).

---

(23), Thorelli .H.B. The strategic planning imperative; Indian university press;1977.pp21-

(24), Steiner George. A, Management policy and strategy , Texte,readings and cases, New York; Macmillan publishing Co. 1977 p175

### شكل رقم (1.9.3): ديناميكية استراتيجية الخلق والهيمنة على السوق



ينبغي التأكيد على أن هذه الإستراتيجية لا تهدف بالضرورة إلى القضاء على المنافسين، فهذا الهدف يعتبر ضرباً من الوهم وهو غير ملائم من الناحية السياسية ، ويمكن أن يكون غير مرغوب فيه لا سيما إذا كان وصول المنافسين الجدد سيساهم في توسيع السوق وتنمية قدراته الكامنة. فهدف هذه الإستراتيجية يتمثل في تأمين مكانة مهيمنة في السوق توفر للمؤسسة مردودية غير قابلة للإتقلاب ؛ وتحاول المؤسسة التي تنفذ هذه الإستراتيجية فرض هيكل للسوق لا يمكن للمنافسين تغييره.

وحسب الشكل(19.3)، نجد أنه فضلا عن عامل التكاليف ، توجد عوامل أخرى أساسية بالنسبة للمؤسسة توفر السبق في احتلال المكانة المهيمنة في السوق الجديد. فمن جهة ، نجد أن حجم السوق - الذي يعكس الخصائص الجغرافية والاقتصادية والسياسية - قد لا يستوعب سوى مؤسسة واحدة تتميز بحجم أدنى فعال، ومن جهة أخرى ، قد توجد قيود قانونية وتعاقدية تؤمن للمؤسسة سبقا أكيدا. وتعتبر تكلفة الإحلال المرتفعة وكذا الحصول على التراخيص، من العوامل الملائمة للمؤسسة التي تضطلع بجعل هذين العاملين في صالحها. فإذا تم تنفيذ هذه الإستراتيجية بحكمة فإنها ستحقق وفورات هامة على مستوى التكاليف الكلية ، أو من حيث المكانة المرموقة أو المهيمنة على شبكات التوزيع (25)، بالإضافة إلى المصدقية المكتسبة لدى المشتريين ، ويعتبر هذا العامل الأخير مصدر لتنشيط مبيعات قطع الغيار وخدمات ما بعد البيع.

### 2.1.9.3 . الأسس المفاهيمية لاستراتيجية الخلق والهيمنة على السوق

إن هذه الإستراتيجية تجد أسسها الملائمة عند تحقق مجموعة من الشروط التي يمكن إدراجها ضمن مجموعتين ، تتعلق المجموعة الأولى باتساع وديمومة السبق الإستراتيجي والثانية تشمل قدرات تنفيذ هذه الإستراتيجية.

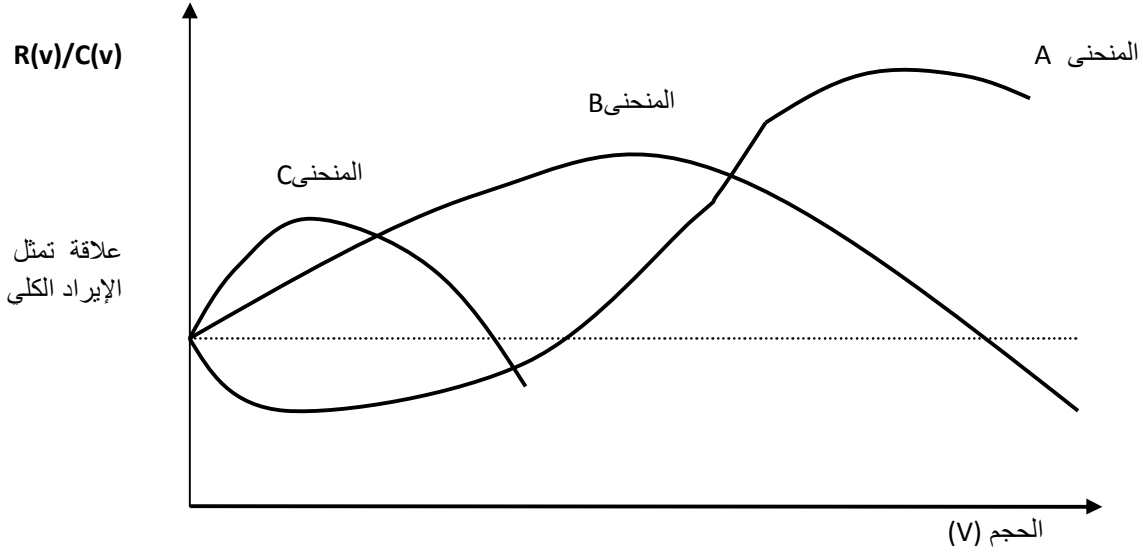
#### 1.2.1.9.3 . اتساع وديمومة السبق الإستراتيجي

ترتكز شمولية السبق الإستراتيجي وديمومته على مجموعة من الشروط وهي:

---

(25), Le page .H, La nouvelle économie industrielle ; Hachette; Collection Plurielle; PARIS; 1989; pp 312

شكل (2.9.3): الفرضيات الاقتصادية الأساسية المرتبطة باستراتيجية الخلق والهيمنة



المصدر: صلاح الشنواني ، اقتصاديات الأعمال ، دار النهضة العربية ، 1970 ص 222

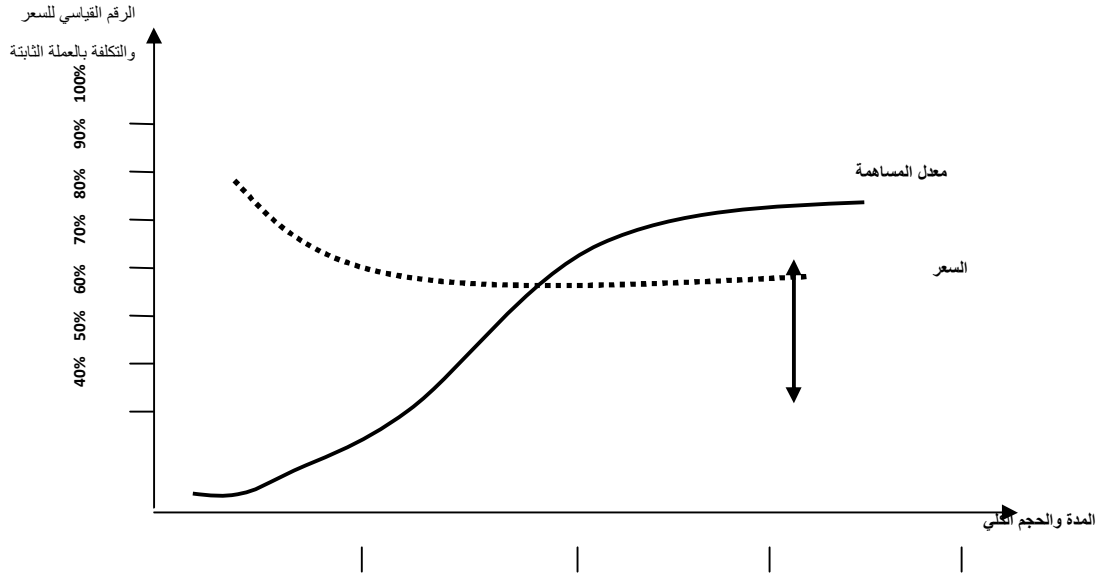
- أن الخصائص التقنية والإقتصادية للمنتجات والخدمات والتصميمات الجديدة تتأثر بمعاملات قوية لإقتصاديات الحجم واتساع مجال النشاط.
- تلعب ظاهرة التجربة والتعلم دورا كبيرا في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة.
- ينبغي أن تظل المهارات المكتسبة والكفاءات ملكا كاملا للمؤسسة.
- يمكن للمؤسسة أن تحصل على سبق كبير وملحوس في مجال التكاليف غير قابل للإنقلاب عندما تقوم بطرح أحجام كبيرة من هذا المنتج الجديد.
- ينبغي لإدارة المؤسسة أن تتمتع بالبيانات والمعلومات التي تنتبأ من خلالها بوتيرة انخفاض التكاليف المرتبطة بارتفاع حجم المبيعات وتراكم المعارف المهنية.
- من المهم معرفة كيف يمكن لزيادة العرض أن تؤثر على قيمة المنتج في منظور الزبائن وبالتالي التأثير على السعر الذي يكون الزبون مستعدا لدفعه مقابل الحصول على هذا المنتج.

ونحاول في الشكل رقم (2.9.3) تجسيد الفرضية الاقتصادية الأساسية الناجمة عن تطبيق هذه الإستراتيجية . فهذا الشكل يظهر ثلاثة أصناف مختلفة من العلاقات بين الإيرادات والتكلفة الكلية بالإرتباط مع حجم المبيعات  $R(v)/C(v)$ . ومن هنا ينبغي الإنتباه إلى أن استراتيجية الخلق والهيمنة على السوق يجب أن تركز على علاقة توقعية من صنف المنحنى >> A << .

من جهة أخرى ، فإن هذه الإستراتيجية تفترض ظهور هيكل للسوق يسمح للمؤسسة بتحقيق مستوى مرتفع من الأداء كما هو مبين في الشكل (3.9.3) ؛ حيث أنه في مرحلة نضج السوق وحيث يكون معدل المساهمة مرتفعا، فإن المؤسسة تحقق وفورات ضخمة ناجمة عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة الكلية للمنتج.

### شكل رقم (3.9.3): ديناميكية الخلق والهيمنة وتطور السوق

الإشباع	النضج	النمو	الإطلاق



المصدر : Yvan Allaire & autres ;op cit ,p 127

وحسب هذا السيناريو ، فإن هذه المردودية لا تجذب داخلين جدد يتمتعون بقدرة الإستحواذ على هذه الوفورات بتقديم أسعار منخفضة ، والسر في ذلك هي حواجز الدخول التي بنتها المؤسسة أمامهم والمتمثلة في المخاطرة باستثمارات ضخمة منذ مرحلة الإنطلاق والتي تتضمن تكاليف غارقة ( غير قابلة للإسترجاع) (26).

### 2.2.1.9.3 . قدرات المؤسسة على تنفيذ هذه الإستراتيجية

تتلخص تلك القدرات في العناصر التالية:

(26), Jacquemin, ,A. L'entreprise et son pouvoir du marché, Québec ,PUL,1967

– من الضروري أن تكون المؤسسة قادرة على إنجاز استثمارات ضخمة من أجل خلق وتطوير السوق ، واحتلال  
وضعية مهيمنة في هذا السوق المتميز بالنمو،

– توجه الإستثمارات التي تنجزها المؤسسة إلى جهاز الإنتاج ، وأنظمة التوزيع والبيع وكذا إلى امتلاك كفاءات وأنظمة  
إدارية كفيلة بتحقيق أداء متميز،

– ضرورة اعتبار ميزانية الإشهار كاستثمارات تهدف إلى إيقاظ وخلق الطلب على المنتجات ،

– يجب أن تكون المؤسسة مستعدة لتسعير المنتجات في مستوى يقل عن تكاليف الإنطلاق حتى تنمي السوق بوتيرة  
مرتفعة، علما أنها تعول على تخفيض التكاليف بمعدلات جد مرتفعة مستفيدة من آثار اقتصاديات الحجم والتجربة اللذان  
يلعبان دورا أساسيا في تحقيق الوفورات عند ارتفاع حجم المبيعات<sup>(27)</sup>.

– يعتبر الإستثمار في شبكة التوزيع من العوامل التي تتيح احتلال المجال الجغرافي وبالتالي تأمين وضع مهيمن في  
السوق.

إن هناك العديد من المؤسسات التي تملك القدرة على التجديد ولكنها غير قادرة على الإلتزام بهذه الإستراتيجية ويعود  
ذلك لمجموعة من الأسباب أهمها: عدم امتلاك الموارد المالية الكافية لانجاز الإستثمارات التي تتطلبها هذه الإستراتيجية  
، فقدان القدرة على فهم واستيعاب العوامل الديناميكية المرتبطة بهذه الإستراتيجية ، التخوف الكبير من المخاطرة ، التميز  
بقيم إدارية تفضل المقاربات المتدرجة والحذرة ، حالة عدم التأكد بشأن الأبعاد الحقيقية للسوق المحتمل وديمومته.

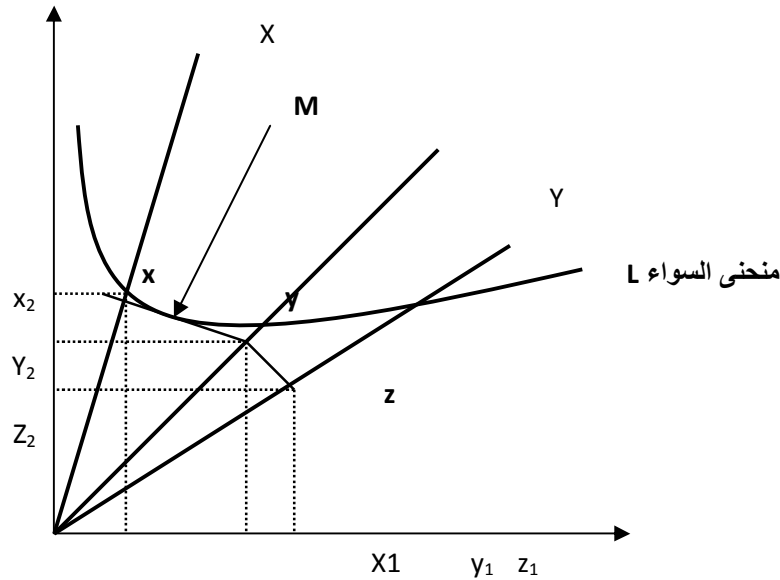
### 2.9.3 . إستراتيجية التمايز

نجد تفسير التمايز في النموذج الجديد لهوتلينغ néo- Hotelling المعروف في أعمال كلفن لانكستر Kelvin Lancaster الذي طور في بداية 1966 وهو ما أسماه " بالنظرية الجديدة للمستهلك" . وحسب هذا الأخير ، فإن  
المشتري لا يطلب المنتج في ذاته، ولكنه يطلب المواصفات والخصائص التي يحملها بدرجات متفاوتة. فعلى سبيل  
المثال فإن المستهلك لا يطلب منتجا غذائيا لذاته، بل يطلب خاصيتين وهما الحريرات والدهون التي يحتويها . ولتكن  
لدينا ثلاثة منتجات وهي الزيت x الزبدة y والمارجرين z ، حيث أن هذه المنتجات تحتوي على تركيبة من هذه  
المكونات بدرجات متفاوتة وهي ممثلة في الشكل ( 4.8.3 ) بالمستقيمات OX , OY , OZ على الترتيب ، فإذا كان دينارا  
واحدا يسمح بشراء الكمية x والحاوية على الحريرات والدهون حسب التركيبة  $x_1, x_2$  ، في حين أن نفس المبلغ يتيح  
شراء الكمية y التي

توفر الحريرات والدهون بالنسب  $y_1, y_2$  بينما يسمح المبلغ باقتناء الكمية  $z$  الحاوية على تركيبة من الحريرات والدهون بالنسب  $z_1, z_2$ .

وعلى هذا الأساس ، فإن كل مستهلك سيواجه مجموعة من المنتجات التي لا تؤلف الخصائص بنفس التناسب الذي يطمح له والمجسد في منحنى السواء  $L$ . أما الإختيارات التي تتوفر للمستهلك فتتمثل في الشكل  $x, y, z$ . إن نقطة التماس ما بين قطعة المستقيم  $x y$  التي رمزنا لها بالرمز  $M$  تمثل اختيار المستهلك. بالنسبة للمؤسسات ، فإن الإنتاج يفترض أن يحدث بالإستفادة من اقتصاديات الحجم، وعلى كل مؤسسة أن تختار التركيبة والمواصفات التي ستدمجها في السلعة. فهذه المؤسسات تكون في حالة منافسة مع المؤسسات الأخرى التي تحاول أن يكون إنتاجها أقرب من إنتاج غيرها إلى منحنى السواء  $L$  وحسب الشكل (4.9.3) فإن المنافسة ستكون بين المنتجين  $X$  ،  $Y$  . وهكذا ، فإن توازن السوق يتم بالإرتباط مع سعر المنتج ، وأنواع المنتجات المعروضة والبعد بين منتجين متجاورين من منحنى السواء<sup>(28)</sup>.

### الشكل رقم (4.9.3) : تمايز المنتجات حسب لانكستر



Michel Rainelli, La nouvelle théorie du commerce internationale;  
Casbah édition 1999. p 53

المصدر :

(28);Michel Rainelli, La nouvelle théorie du commerce internationale;Casbah-édition 1999. p

يكون تطبيق إستراتيجية التمايز ملائماً في مرحلة من تطور السوق، حيث تظهر بعض الخصائص الأساسية للسوق في تلك المرحلة. ويمكن أن نميز صنفين من الحالات الجاذبة لديناميكية استراتيجية التمايز (29):

- الحالة الأولى: تكون المؤسسة أمام سوق ناشئ، يتألف من مشتريين في تجربتهم الأولى مع المنتج، يبحثون عن نفس المنافع من مواصفات هذا المنتج. في هذا السوق لا تستأثر أية مؤسسة بوضع مهيم على السوق، ولا تمتلك الموارد الإقتصادية والإرادة الإستراتيجية لتنفيذ استراتيجية الهيمنة؛ أما المنتجات فهي ذات طبيعة مرتبطة بالسبق التكاليفي وزيادة حجم الوحدات المباعة.

- الحالة الثانية: تتجسد في وجود سوق متطور بسبب جهود بذلتها مؤسسة أصبحت تحتل وضعاً مهيمناً؛ علماً أن هذا السوق أصبح مهيكلاً حول مجموعة من المواصفات الغالبة على المنتج. ولكي تتجح المؤسسات المتنازعة في هذه السوق، فعليها أن تقدم منتجاً متفوقاً من حيث المواصفات الحالية أو على الأقل إقناع قسم من المشتريين بتفوق المنتج الذي تم طرحه حديثاً.

### 1.2.9.3. السيناريو الكلاسيكي لاستراتيجية التمايز

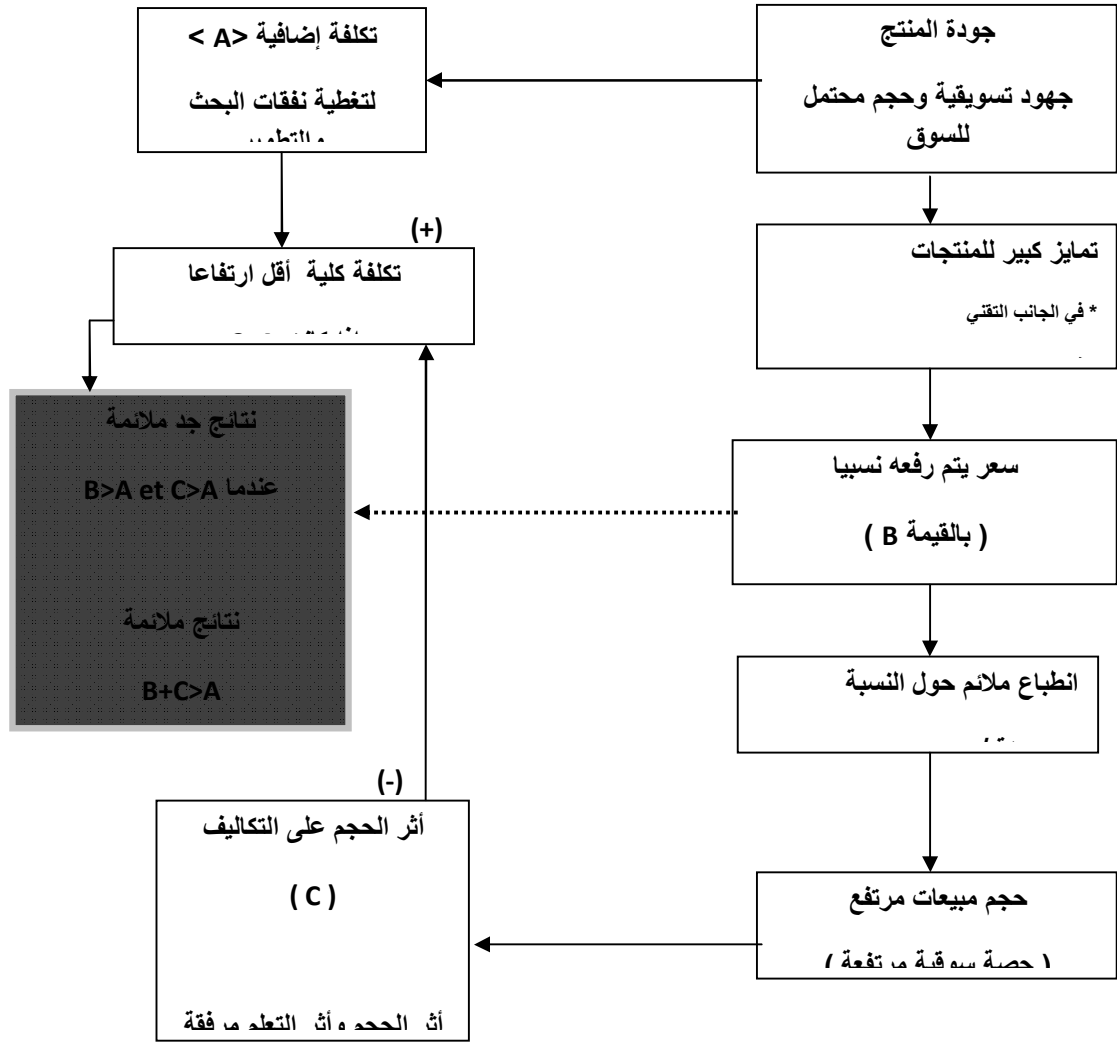
في الحالة الأولى، تطبع فترة التمايز مرحلة ترتبط بعدد المواصفات والمنافع الأساسية المحددة للمنتج وكذا تخضع لأهمية وديمومة العوامل غير الملموسة الخاصة بتقليص المخاطرة.

وتحاول كل مؤسسة خلال هذه المرحلة بتجميع أكبر عدد من المشتريين حول منتجها. ومن أجل ذلك، فهي تحاول طمأنة المشتريين مع الإثبات لهم تفوق منتجها حسب المواصفات المرغوبة. ووفق ذلك، فإن المؤسسة ترغب في بناء علاقة دائمة بين المشتريين ومنتجها بإضفاء مصداقية على منتجاتها وتيسير مسعى اقتناء السلعة.

إن تمايز المنتج أو الخدمة لمؤسسة ما، يتطلب استثمارات معتبرة في البحث وتطوير المنتجات، والإشهار وترقية المبيعات وتحسين عمليات البيع.

فعندما تكون جهود التمايز حكيمة، فهي تخلق لدى المشتريين انطباعاً ملائماً حول المنتج، مما يجعلهم مستعدين لدفع السعر المطلوب للحصول على النموذج الذي يعتبرونه مثالياً، أي أنه يعطي أفضل نسبة (جودة/تكلفة) مقارنة بباقي المنتجات.

شكل رقم ( 5.9.3 ) : الديناميكية التكاليفية لاستراتيجية التمايز



المصدر: Thorelli .H.B op cit p 25

وفي حالة قيام العديد من الزبائن بتفضيل منتجات المؤسسة من خلال تقييمها حسب العلاقة (جودة/تكلفة) ، فإن تلك المؤسسة ستنتج في رفع حصتها السوقية وتحقق مستوى مرتفع من حجم الإنتاج.

إن العلاقة بين السعر والحجم والتكلفة ، التي تكون أحيانا غير مفهومة في الواقع ، تعطي معنى محددا لمبدأ التمايز ، والذي ينبغي تحديده من خلال التمييز بين الحالات الآتية :

- في حالة ما إذا كانت آثار الحجم على التكاليف ( C ) ضعيفة، تضطر المؤسسة إلى إدراج جميع التكاليف الناجمة عن تطوير المنتج وتصنيعه وتحسين جودته. وعليه ، فإن هذا السعر المرتفع يقلص الطلب المتوقع للسوق مما يجعل منه منتوجا فاخرا . ومن هنا تكون المؤسسة قد مارست استراتيجية التركيز أو التخصص وليس استراتيجية تمايز. فمن الضروري إذن الإحتراز من الوقوع في الخلط بين المفاهيم التي كثيرا ما ترد في بعض مراجع الإدارة الإستراتيجية للمؤسسات<sup>(30)</sup>.

— إذا كانت اقتصاديات الحجم أكبر من التكاليف الناجمة عن تطبيق هذه الإستراتيجية، فإن المؤسسة يمكن أن تحقق المردودية حتى بتطبيق أسعار أقل من الأسعار التي كانت ستطلبها في حالة عدم استثمارها في تنفيذ استراتيجية التمايز.

— في بعض الحالات ، وفي ظل التطور الطبيعي للسوق ، فإن المشتريين الذين تراكمت تجربتهم مع المنتج ، يصعب تمييزهم من منظور المواصفات الأكثر أهمية بالنسبة لهم . وتصبح هذه الظاهرة قوية عندما تزداد المواصفات أكثر فأكثر مع عدم وجود أي نموذج قادر على الإستجابة الكاملة للانتظارات التي يطمح لها هؤلاء المشتريين ، أو عدم القدرة على طرح نموذج يتفوق على باقي النماذج التي يطرحها المنافسين. وكنتيجة لذلك ، فإن السوق تنفتت إلى مقاطع وتصبح استراتيجية التمايز غير ممكنة إلا داخل تلك المقاطع. وبما أن كل مقطع يفرزه التقييم المعقد لمواصفات المنتج ، فإن ظاهرة التنافس بين نماذج المنتجات تركز على الوضع النسبي ضمن مجال تلك المواصفات.

وكيفما كان الحال ، فإن استراتيجية التمايز تشترط الإرتكاز على الوفورات الإقتصادية المرتبطة بحجم المبيعات التي أفرزته هذه الإستراتيجية. وهذا ما يبرر الإستثمارات والتكاليف الإضافية التي تم توظيفها لممارسة استراتيجية التمايز. غير أن هناك بعض مقاطع السوق التي تكون صغيرة ، مما يجعل الحجم الكلي للمبيعات لا يبرر المجهود الكبير للتمايز وهذا حتى لو كانت المؤسسة في وضع احتكاري داخل هذا المقطع. ولهذا السبب ، نجد أنه في بعض مقاطع السوق ، لا تطبق سياسة التمايز بكامل قدرتها في تطوير المنتج ودعمه إشهاريا وترقويا؛ فلكي تكون استراتيجية التمايز ناجعة ، فلا بد من اعتمادها على موارد وأصول مشتركة بين عدة نماذج وبالخصوص عندما يكون المقطع السوقي ذو حجم صغير. في حين ، يمكن تنشيط المبيعات باستخدام علامة نموذج وتحقيق سمعة جيدة للمؤسسة تدعم جميع نماذج منتجاتها والتي يمكن أن تخلق ميزة استراتيجية معتبرة.

### 2.2.9.3 . سيناريو السوق الواقع تحت الهيمنة

حسب هذه الحالة ، فإن المنافسة في السوق تحدث خلال فترة معينة بين مؤسسة مهيمنة تحاول فرض هيكل للسوق يكون ملائماً لها وبين داخليين جدد يسعون إلى الإستفادة من نمو السوق ويحاولون جذب المشتريين لصالحهم باقتراح منتج متفوق من حيث المواصفات الأساسية.

ولاستيعاب هذه الحالة جيداً ، يتطلب الأمر إزالة اللبس الذي يكتنف مفهوم التمايز في قسم من الأدبيات الإقتصادية ، فالأمر لا يتمثل في وضعية تتجسد في إقدام مجموعة من المؤسسات على عرض منتجات أقل جودة بأسعار منخفضة ؛ بل إن هذه الوضعية تمثل حالة تجزئة للسوق لوجود أصناف من المشتريين الذين يفصحون عن تقييمهم لمواصفات " الجودة " و " السعر " بتوقيفات مختلفة (31). ولا يتعلق الأمر بإقدام الداخليين الجدد على عرض منتجات تتميز بمواصفات جديدة مختلفة تماماً عن مواصفات المؤسسة المهيمنة.

فهذه الحالة تتمثل في أن الداخليين الجدد يعترفون بأن النجاح في هذه المرحلة من تطور السوق يرتبط بالتنافس مع المؤسسة المهيمنة حول بعض المواصفات المعمول بها حالياً والتي تلعب دوراً أساسياً في توجيه اختيارات المشتريين (32). فهذه المواصفات إما أنها ذات طبيعة هامة وكامنة في السلعة وغير قابلة للإلغاء أو لأن المؤسسة المهيمنة نجحت في هيكلية اختيارات المشتريين حول تركيبة محددة لمواصفات المنتج.

وفي بعض الظروف ، فإن الداخون الجدد قد يتمتعون بميزة استراتيجية غير مهمة وهي:

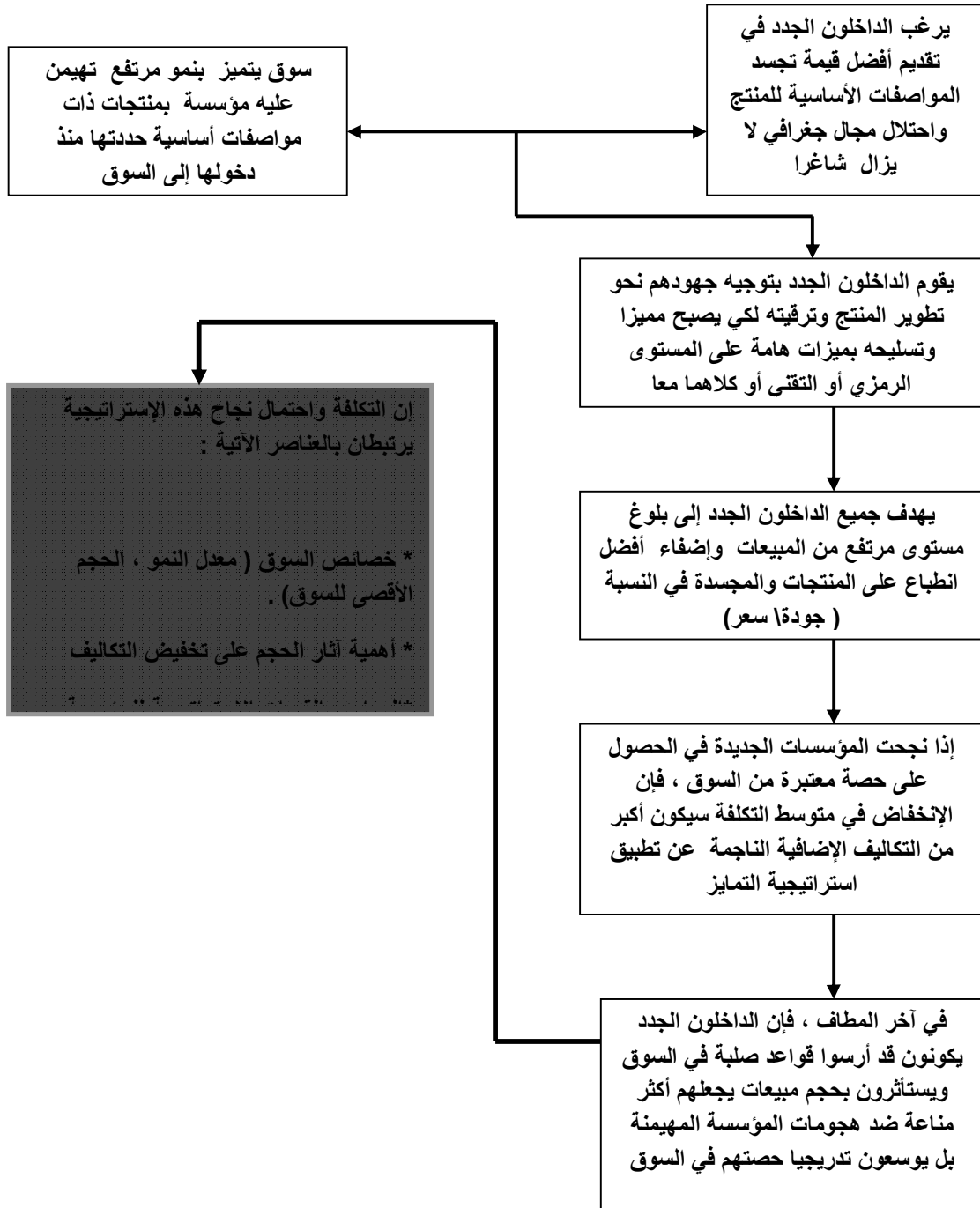
— إمكانية الدراسة والإستحواذ على تجربة المؤسسة ذات السبق في السوق ثم تقليدها بأقل التكاليف،

— إمكانية دراسة حاجيات وألويات المشتريين للمنتج والتعرف على مواطن ضعف المؤسسة المهيمنة. وكنتيجة لذلك ، يمكن تصميم منتج واحتلال وضعية استراتيجية مرموقة بالإستفادة من تجربة المؤسسة المهيمنة وإعادة تثمين المنتج في منظور الزبائن.

( 31), Yves Chirouse , LE marketing; OPU; ALGER 1990; p 143

(32), Yvan Allaire and all , op cit , p197

شكل ( 6.9.3 ) :ديناميكية استراتيجية التمايز في سوق يقع تحت الهيمنة



المصدر: Francis J.Gouillard , op cit p83

– يحقق الداخلون الجدد سبقا استراتيجيا إذا تمكنوا من امتلاك تكنولوجيا أكثر كفاءة من التكنولوجيا المستعملة لدى الشركة المهيمنة ، حيث أن هذه الأخيرة – ورغبة منها في اهتلاك استثماراتها السابقة قبل امتلاك تكنولوجيا جديدة – تجد نفسها مجبرة على قبول بعض التأخر التكنولوجي .

### 3.9.3 . استراتيجيات توسيع مجال النشاط

في دراستنا لديناميكية التكاليف والمنافسة ، تناولنا مفهوم اقتصاديات مجال النشاط ، ونحاول في هذه الفقرة عرض وشرح أهم الإستراتيجيات التي تركز على هذا المبدأ وتبيان ظروف وكيفية استغلال المؤسسة لهذه الإستراتيجيات باعتبارها إحدى المخارج الأساسية لتحقيق البقاء والنمو .

### 1.3.9.3 استراتيجية مجال النشاط المرتكزة على تجزئة السوق

تنتج هذه الإستراتيجية من أن بعض المؤسسات تعي بأن المشتريين ( الزبائن) لمنتجات الشركات المتنافسة ليس لديهم نفس المعايير الإنتقائية التي يركزون عليها في اقتناء مشترياتهم . وكنيجة لذلك ، لا يوجد أي نموذج من المنتجات يتمتع بالأفضلية لدى المشتريين ، وعليه فلا يوجد منتج وحيد يمكن أن يشبع رغبات جميع المشتريين . ومن أجل احترام معايير الشراء المختلفة والمتنافية أحيانا ( معايير لا تتقاطع) ، تطبق المؤسسة استراتيجية تجزئة تتمثل في عرض تشكيلة منتجات توجه كل منها إلى مقطع تسويقي محدد .

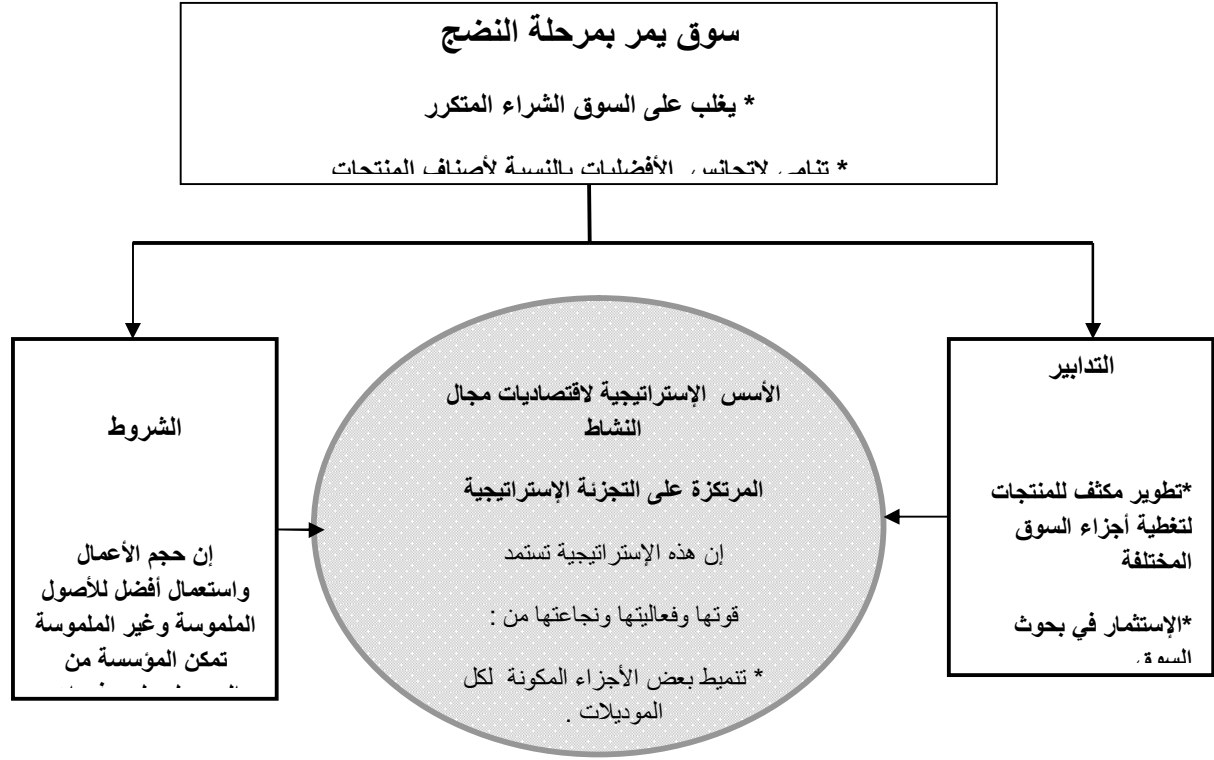
وتتطلب استراتيجية التجزئة استثمارات معتبرة في مجال البحث التسويقي ، وكذا في مجال تطوير المنتجات وإتاحة اقتناء المشتريين للمنتوج بسهولة . وينبغي لكل تشكيلة من المنتجات أن تقدم لكل مقطع تسويقي نسبة جيدة للعلاقة بين الجودة والسعر ( جودة/ سعر)<sup>(33)</sup> . وتسمح المبيعات الكلية المتأتية من مختلف المقاطع التسويقية بتعويض النفقات المرتفعة للبحث وتطوير المنتجات والبحوث التجارية والإشهار والتي تم إنفاقها لتنفيذ استراتيجية التجزئة .

من الضروري استيعاب أن استراتيجية التجزئة المعتمدة على اقتصاديات مجال النشاط لا تنحصر فقط في عرض عدة نماذج ( موديلات) لمنتج واحد ، بل إنها تركز على فرضية أن المبيعات الكلية لمجموع المقاطع ( الأجزاء) التسويقية الناجمة عن تشكيلة المبيعات لا بد أن تتظافر لخلق ميزة تكاليفية من خلال اقتصاديات الحجم والتغطية الشاملة .

---

(33) , Bapt. G ; Les condition d'amélioration de la qualité dans l'industrie française . La documentation française.1984.pp18-22

### شكل ( 7.9.3 ) : استراتيجية مجال النشاط المرتكزة على التجزئة



المصدر : من إعداد الباحث

فهذه الإستراتيجية تستمد قوتها من من تتميز بعض القطع المشتركة بين نماذج المنتجات وعمليات التصنيع المشتركة والتوزيع المتكامل لمختلف النماذج والإستخدام الأقصى لسمعة المؤسسة وجاذبيتها وعلامتها التجارية<sup>(34)</sup>.

فهنالك العديد من المؤسسات الكبيرة التي لا تملك من هذه الإستراتيجية سوى جانبها الظاهري والعرضي المتمثل في تشكيلة المنتجات ويهملون الجانب الجوهرى المعتمد على التكامل والتنسيق في استخدام إمكانات المؤسسة مما يجعل تلك المؤسسات غير فعالة بل إن فعاليتها تقل عن فعالية مؤسسة صغيرة تعمل ضمن مقطع استراتيجي واحد.

### 2.3.9.3. صعوبة التحول من الهيمنة والتمايز إلى استراتيجية التجزئة الإستراتيجية

إن التحول من استراتيجية الهيمنة والتمايز نحو استراتيجية التجزئة يمثل إحدى التحديات الصعبة للمؤسسة. فهذا التحول الذي تدفعه تطورات السوق يعتبر مرهقا بدرجة كبيرة لا سيما بالنسبة للمؤسسة المجددة التي خلقت السوق وهيمنت عليه.

(34) ;J.C Tarondeau, Stratégie industrielle , Vuibert PARIS, 1993 ;p 176

وتنشأ مقاومة هذا التغيير بشكل كبير من العوامل الإقتصادية مثل الخوف من تحول المنتجات الحالية إلى منتجات متقدمة والمخاطرة بالحصة السوقية للمنتج المهيمن، والخشية من بث الإلتباس في أذهان المشتريين ، بالإضافة إلى ما تحتاجه المؤسسة من تمويل الإستثمارات الضرورية لتعديل طرق الإنتاج والتوزيع ، وتكلفة اكتساب المعارف والمهارات الجديدة.

إن هذا التردد قد يكون مرجعه كذلك إلى النمط الذهني للمسيرين وطريقتهم لفهم السوق والكفاءات المحركة التي كانت وراء النجاحات المحققة. وعليه، فإن الإنتقال من استراتيجية الهيمنة والتمايز إلى استراتيجية التجزئة السوقية يمثل تغييرا راديكاليا في نمط تفكير وعمل المسيرين ، فقد بينت التجارب أن استراتيجية التجزئة الإستراتيجية كثيرا ما تطبقها شركات لا تكون سجيبة النجاحات السابقة<sup>(35)</sup>.

فمرحلة نضج السوق تمثل بالنسبة للمؤسسة المهيمنة المجددة مرحلة اختبار صعب لإدراكها لمحيطها ومقدرتها على التكيف ومرونتها الإستراتيجية ، أما بالنسبة للشركات المنافسة ، فإن هذه المرحلة تعد ظرفا ملائما لاحتلال وضع أفضل في السوق<sup>(36)</sup>.

### 3.3.9.3 التحديات المرتبطة باستراتيجية التجزئة الإستراتيجية

ينطوي إرساء استراتيجية التجزئة على تعقيدات كبيرة للأسباب التالية:

– تكون عملية تمييز المقاطع التسويقية غير واضحة ومتغيرة في غالب الأحيان مما يتطلب جرعة قوية من قدرات البحث ونظاما جيدا للمعلومات التسويقية لفهم واستباق التغيرات في الحاجات، وإدراك المنافع المنتظرة من المنتجات والمعايير المحددة لعملية الشراء،

– هناك بعض الأجزاء التسويقية التي تمنح مردودية غير محفزة أو أن مواصفاتها لا تتقاطع بناتا بحيث لا يمكن للمؤسسة الواحدة استخدام الموارد المشتركة للإستجابة لها مما يجعل الإستفادة من وفورات الحجم والتجربة أمرا عسيرا.

فهاتين الوضعيتين تؤدي إلى تطبيق تجزئة منقوصة تكون ديناميكيته غير كافية لمنع المنافسين الجدد من الدخول إلى السوق من خلال التركيز على بعض أجزاء المشتريين. ومن جهة أخرى ، فإن هناك وضعيات تجعل مؤسسة واحدة غير قادرة على تغطية مختلف الأجزاء التسويقية.

(35):Calantone,Roger J and all , The stability of benefits segments, Journal of marketing research, Vol 15 . août 1978

(36):Ibid

وعلى أية حال ، فإن ديناميكية استراتيجية التجزئة تنأتى من القدرة على تتبع تغيرات السوق وتحديد الأجزاء التسويقية الجديدة ، فمثلا هناك مقاطع Segments مختلفة يمكن أن تتحول إلى مقاطع تسويقية لسوق واحد تبعا للتغيرات التكنولوجية والبيئية والقانونية والاقتصادية<sup>(37)</sup>.

ومن البديهي ، فإن كل جزء تسويقي يتميز بنفس الديناميكية التي يتميز بها أي سوق متكامل من حيث دورة حياته التي هي : فترة البزوغ ثم النمو ثم النضج ثم التشعب وأخيرا الأفل. وتعتبر فترة النضج بالنسبة لجزء تسويقي ظاهرة تتطلب تقطيع جديد وظهور أجزاء جديدة ضمن سيرورة مستمرة من التقطيع وإعادة التحديد لمقاطع جديدة.

فعلى المؤسسة إذن ، وفي إطار استراتيجياتها التسويقية، أن تعتبر كل جزء استراتيجي كسوق منفرد وبالتالي عليها تنفيذ استراتيجيات ملائمة لكل مرحلة من مراحل تطور هذا الجزء التسويقي<sup>(38)</sup>. فبإمكانها أن تنفذ استراتيجية تمايز داخل المقطع التسويقي لكي تستحوذ على أكبر جزء بداخله. من جهة أخرى ، فإن المؤسسة يمكن أن تمارس سياسة الداخل الجديد داخل المقطع عند اكتشافها لمجموعة المشتريين الراغبين في مواصفات وخصوصيات محددة في المنتج، ومن ثم تمارس استراتيجية الهيمنة على السوق داخل ذلك المقطع.

#### 4.3.9.3. استراتيجية توسيع مجال النشاط المرتكز على التغطية الجغرافية

حسب هذه الإستراتيجية، فإن المؤسسة تمد جذورها في سوق جغرافي معين ثم تحاول التوسع بالولوج في مجالات جغرافية تحكمها عوامل سياسية ( اقتصاد وطني بما يحتويه من حواجز سعرية وثقافية وبسيكولوجية ومناخية)، وعوامل اقتصادية ( القيود التقنية وتكاليف النقل واختلاف القدرة الشرائية). فمع مرور الوقت واكتساب التجربة ، وتبعا للتحويلات التكنولوجية والقانونية ، تجد المؤسسة نفسها في حاجة لتوسيع أبعادها الجغرافية ومجالاتها الإستراتيجية . فعادة ما تتاح إمكانية الدخول لأسواق جغرافية جديدة ، يتواجد فيها مشتررون يتميزون بحاجات وأذواق تتشابه مع أذواق السوق الأصلي ، وتسعى المؤسسة نحو احتلال موقع في تلك الأسواق لا سيما إذا كان السوق الأصلي لها يمر بمرحلة النضج أو التشعب. فهذا التوسع في التغطية الجغرافية لن يولد سوى تكاليف إضافية ضعيفة من أجل تكييف المنتجات وترويض منظومة الإنتاج والتوزيع والمساهمة في الإستعمال الفعال للأصول الملموسة وغير الملموسة.

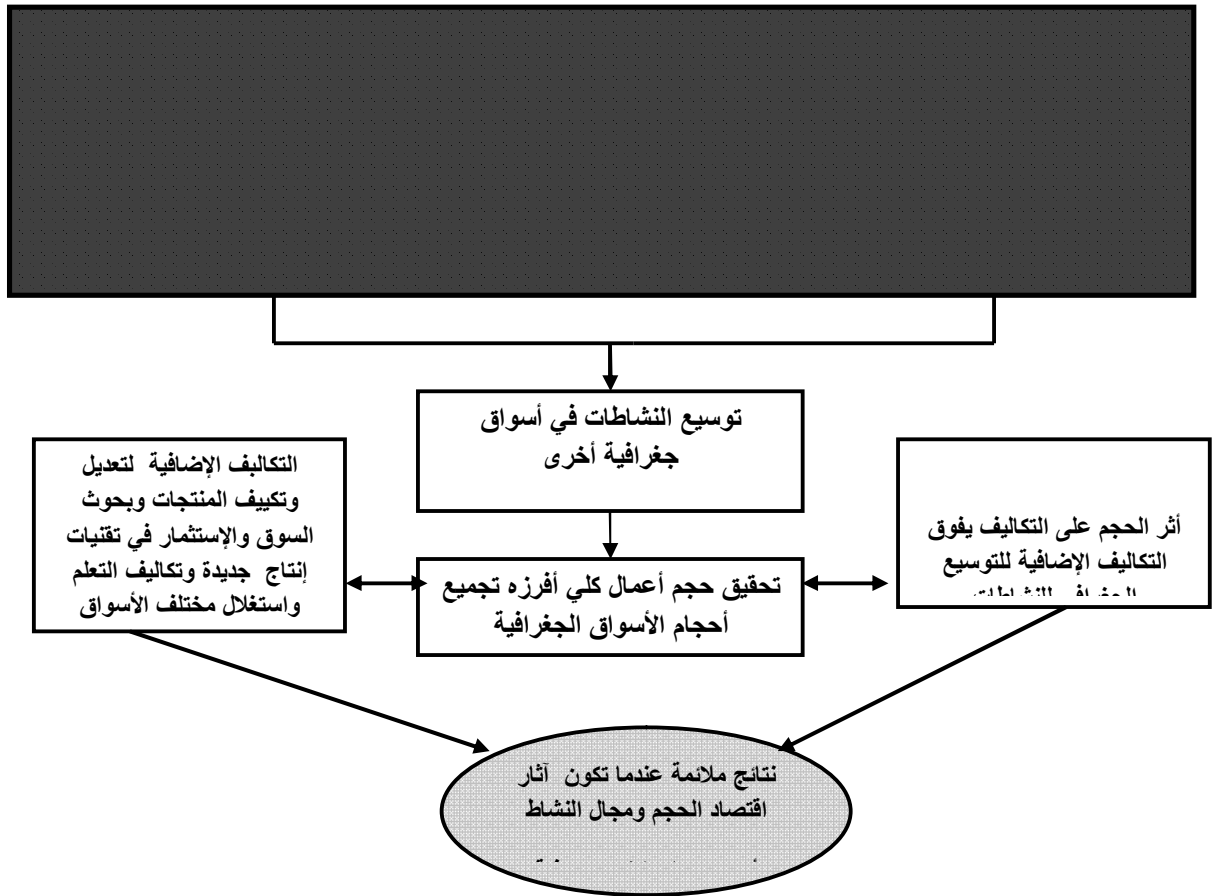
(37): صلاح الشنواني ، مرجع سبق ذكره ، ص 74

(38) , Yves Chirouse , op cit p 156

يبين الجدول (8.9.3) ، العوامل الأساسية التي تغذي استراتيجية التوسع الجغرافي. فهذه الإستراتيجية تفرض على المؤسسة اكتساب خبرات وأساليب عمل ومهارات تناسب هذه الأسواق الجديدة التي لم تكن لحد الآن منتمة للمجال الإستراتيجي للمؤسسة . ففي مرحلة أولى ، يمكن الإكتفاء بتوزيع المنتجات في تلك الأسواق ثم اللجوء إلى تحويل بعض العمليات الإنتاجية في تلك الأسواق مثل التركيب النهائي ، غير أن أكبر تحدي تواجهه المؤسسة يقع على مستوى التسويق والبيع والتوزيع.

فهذه الأسواق قد تكون في مرحلة الإنطلاق أو النمو؛ وبالتالي فإن التغطية الجغرافية بالنسبة للمؤسسة ككل يمكن أن تؤدي إلى ممارسة عدة استراتيجيات مثل استراتيجية تجزئة السوق الأصلي الذي هو في مرحلة النضج، واستراتيجية خلق وهيمنة في سوق جديدة تمر بمرحلة الإنطلاق ، واستراتيجية تمايز في سوق يمر بمرحلة النمو والذي يحتوي على منافسين مباشرين.

### شكل ( 8.9.3 ) : استراتيجية اقتصاديات مجال النشاط الجغرافي



المصدر : من إعداد الباحث

هذا ، وكثيرا ما تلجأ المؤسسات إلى تنفيذ سياسة التغطية الجغرافية من خلال اقتناء مؤسسات أخرى تتموضع في تلك الأسواق ، ويعتبر هذا أسلوبا يعجل بلوغ الأهداف ويذلل العديد من الصعوبات المرتبطة بالمقاربة المتدرجة للتنمية المستقلة. ولا شك أن المؤسسة ، ستمر بمرحلة انتقالية صعبة لأن هذه الإستراتيجية لا تتطلب منها التعلم وفهم الأسواق

الجديدة فحسب ولكن ينبغي أن تكون في مستوى مهمة التسيير الملائم والرقابة والتحفير في ظل سياق سياسي واجتماعي وثقافي جديد.

### 5.3.9.3. استراتيجية توسيع مجال النشاط المرتكز على تعدد المنتجات

تتمثل اقتصاديات مجال النشاط المرتكزة على تعدد المنتجات في أن عمليات تطوير وإنتاج وتوزيع المنتجات المختلفة الموجهة لأسواق مختلفة يتم تجميعها ضمن نفس المنظومة الإستراتيجية.

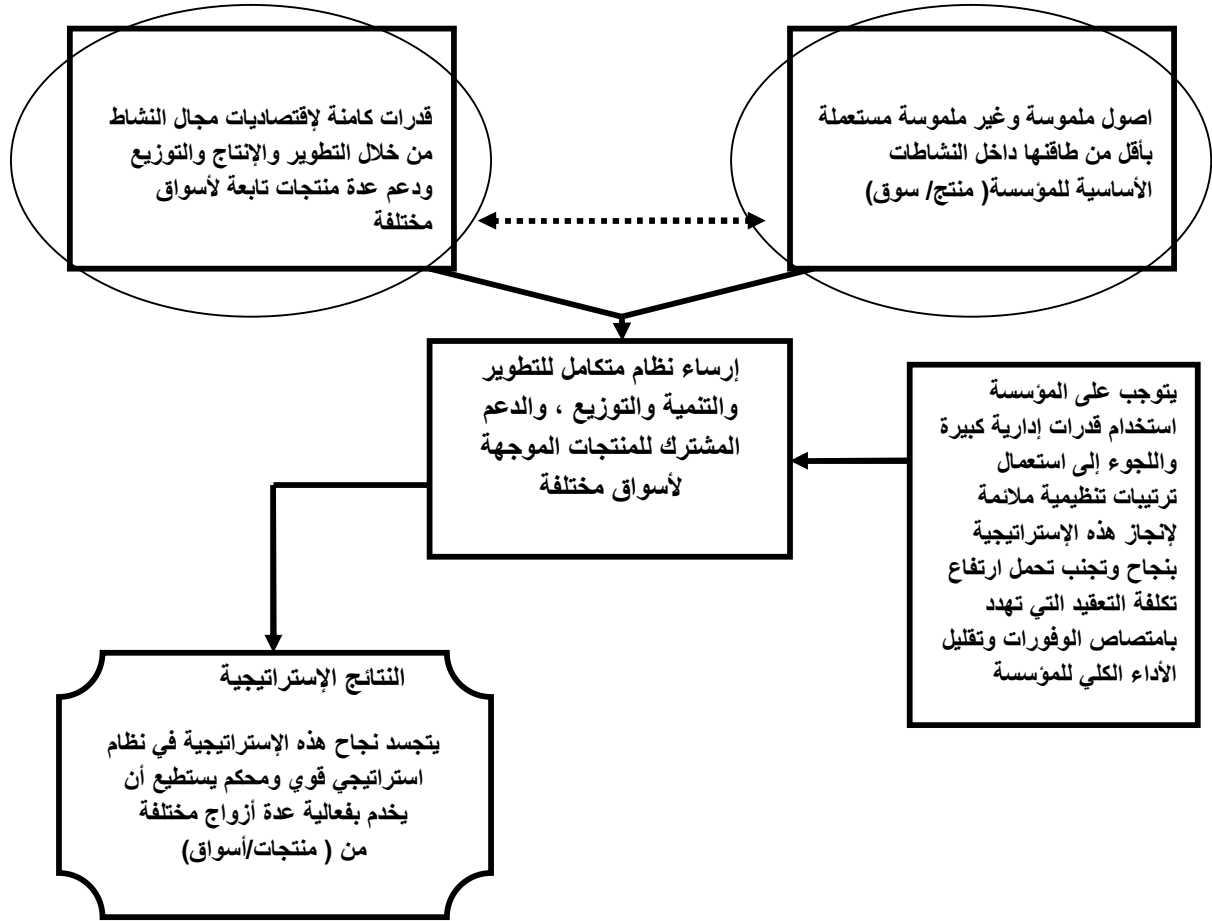
وترتكز هذه الإستراتيجية على الميزات الإقتصادية والتجارية المتأتية من اقتصاديات توسيع النشاط والترابط القائم بين المنتجات في أي مرحلة كانت سواء على مستوى التمويين ، البحث والتطوير ، التصنيع ، المكونات ، التوزيع ، التسويق ، أو الخدمات ما بعد البيع الخ . فهذه الإستراتيجية تهدف إلى الإستخدام الكامل لكل الأصول غير الملموسة مثل انفرادها بالتحكم في التكنولوجيا ، وهيمنتها على شبكة التوزيع ومعرفتها بالمشتريين وسمعتها الخ...

إن تطبيق هذه الإستراتيجية يتطلب توشي الحذر نظرا لما تكتنفه من صعوبات وأخطار مختلفة. فالتطبيق المتكامل عادة ما يتم وفق أنماط تنظيمية غالبا ما تكون غير معتادة وتنطوي على صعوبات في تطبيقها ، ويمكن أن لا تتماشى مع هيكل المؤسسة المصمم حسب مراكز الربح المستقلة الذي يكون فيه تقييم ومكافأة المسؤولين حسب الأداء المحقق على مستوى الوحدة<sup>(39)</sup> . وتتطلب هذه الإستراتيجية ميكانيزم للتنسيق وهيكل معقد ونظام لحساب أسعار التحويل بين الوحدات وثقافة مؤسسة ونمط للمكافآت يشجع على التعاون بين الوحدات ويربط العمليات ضمن تنظيم قوي يرمي إلى تحقيق المثولية للنظام الإستراتيجي ككل وليس على مستوى كل وحدة.

---

(39) ; Berreta . A . Victor . Politique et stratégie de l'entreprise . édition d'organisation .

### شكل ( 9.9.3 ) ديناميكية استراتيجية اقتصاديات مجال النشاط على أساس تعدد المنتجات



#### المصدر : من إعداد الباحث

وقد تؤدي هذه الإستراتيجية إلى بروز تكاليف التعقيد بسبب المستويات الإدارية الإضافية وفقدان الإحساس بالاستقلالية ، وتنشأ تلك التكلفة كذلك من إخضاع الجوانب الوظيفية للبيروقراطية المتشددة ، وهذا ما يؤدي إلى فقدان الأرباح المرتقبة وتحويل المؤسسة إلى تنظيم غير فعال.

وبالرغم من هذه المحاذير ، فإن العديد من المؤسسات راهنت على تنفيذ استراتيجية لتوسيع مجال نشاطها معتمدة على توسيع تشكيلة المنتجات من خلال الإقتناء والدمج الكلي أو الجزئي لمؤسسات هامة تمتلك تجارب خاصة بها من حيث طرق العمل والقيم الثقافية .

#### 4.9.3. استراتيجية التخصص

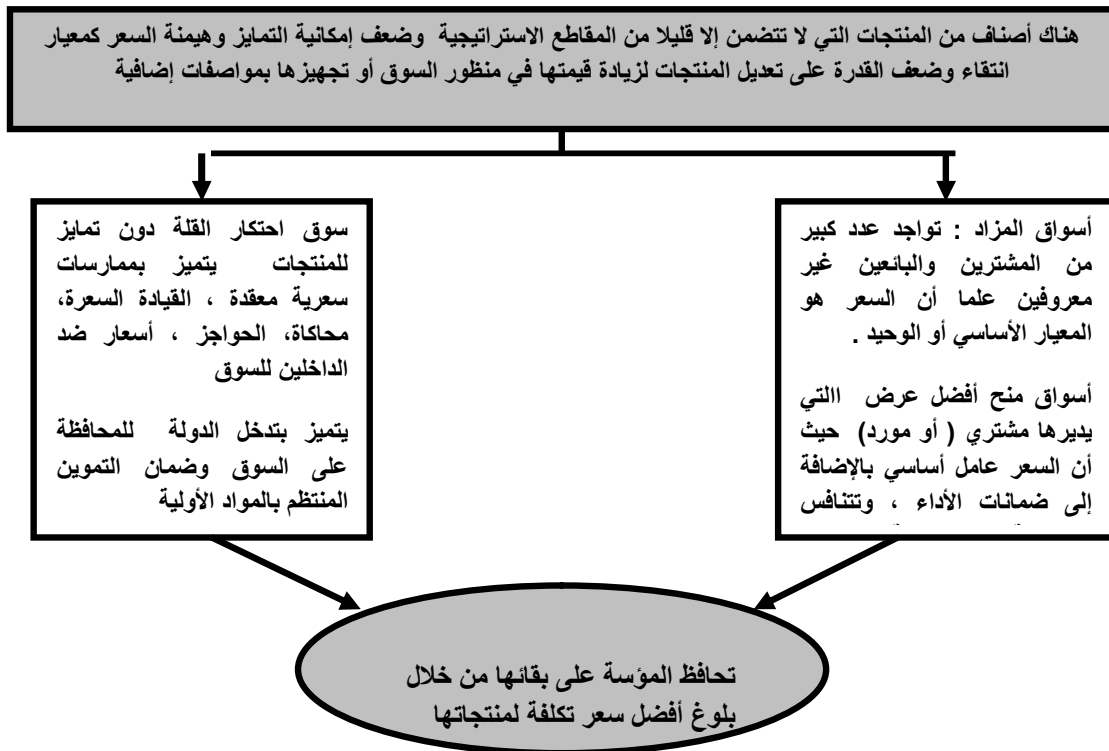
تتمثل هذه الإستراتيجية في قيام مؤسسة جديدة بالإستحواذ على مقطع سوقي محدد وإبعاد مؤسسة غير متخصصة من هذا المقطع السوقي. ويعود نجاح تلك المؤسسات الجديدة إلى قدرتها على خدمة المقطع السوقي المستهدف بدرجة عالية من الجودة وبصورة تلائم انتظارات الزبائن بشكل أفضل . وفي غالب الأحيان ، فإن المؤسسة الجديدة لن تواجه ردود أفعال من المؤسسة غير المتخصصة لأن هذه الأخيرة تكون سجيبة لمنطق اقتصادي يرتبط بنظامها الإستراتيجي. وتكتسب المؤسسات الجديدة سبقا استراتيجيا نظرا لأنها تقدم نمطا تجديديا لخدمة المقطع السوقي وذلك

بالإرتكاز على تصميم لنظامها الإستغلالي على النحو الذي يسمح بتحقيق وفورات تكاليفية معتبرة مع تقديم أفضل قيمة بديلة للزبون .

### 5.9.3 استراتيجية الميزة التكاليفية

إن هذه الإستراتيجية تتمثل في البحث والإعتماد على الميزة التكاليفية ( تقليل التكاليف) في سوق يكون فيه المشتريين حساسين لأدنى تغير في السعر. وتتميز هذه الأنواع من الأسواق بتجانس المنتجات حيث يصبح تمايزها بدون دلالة الأمر الذي يحصر قرار اختيار هذه المنتجات في مستوى أسعارها<sup>(40)</sup>. وكمثال على تلك المنتجات نجد أخشاب وحديد البناء التي يباع بمقاييس متطابقة ، وكذا الأمر بالنسبة لتسويق المشروبات والمواد الغذائية والصيدلانية . وبصفة عامة ، فإن هذه الإستراتيجية ترتبط بمنتجات جد متجانسة إلى درجة أن المشتريين وصلوا إلى درجة أصبحوا فيها لا يميزون بين تلك السلع التي يعرضها مختلف المنتجين. ومن جهة أخرى ، فإن المؤسسة لا يمكنها أن تؤثر على الأسعار بشكل انفرادي أو بالإتفاق مع منتجين آخرين.

#### شكل (10.9.3) : استراتيجية الميزة التكاليفية



المصدر : من إعداد الباحث

فحسب هذه الإستراتيجية، وسواء كانت هذه الوضعية تعود لنقص الإبداع التسويقي أو لعوامل جوهرية وحتمية ، فإن المؤسسة تعتبر أن بقاءها يرتبط بصورة أساسية بمستوى التكاليف التي ينبغي أن تكون على الأقل في مستوى تكاليف المؤسسة المنافسة المتميزة بأكبر فعالية. وبطبيعة الحال ، فإن المؤسسة تبحث عن تحقيق أي وفورات مرتبطة بحجم الأعمال ، فضلا عن ذلك ، فإن أي مسعى استراتيجي ينبغي أن يتمركز حول تحسين أسلوب العمل الذي يمكن أن يساهم في تحقيق الميزة التكاليفية.

ومن جهة أخرى ، فإن هذه الإستراتيجية قليلة الإنتشار، وبالتالي فإن أي مؤسسة تتمتع بأدنى حس استراتيجي لا تقبل بالعوامل التي تجعل استراتيجية الميزة التكاليفية كوضع دائم. وعليه ، فإن المسيرين يحاولون إضفاء التميز على منتجاتهم ونعني بذلك التميز بمفهومه الواسع الشامل للمواصفات الأساسية مثل الخدمات والصلاحية ودعم المشتريين الخ... ويبدو أن هذه الإستراتيجية تمارس بشكل واسع من طرف بعض الشركات الساعية إلى كسب أكبر عدد من المشتريين من خلال تخفيض الأسعار دون اعتبار مهم لمتطلبات الجودة . ونعتقد أن هذه الإستراتيجية تكتسب نوعا من النجاح أثناء فترات الأزمات حيث تتدنى القدرة الشرائية ويتحول المشتريين إلى اقتناء السلع منخفضة الثمن ، إلا أنها لا تلبث أن تفشل أمام تحسن القدرة الشرائية ودخول الشركات المنافسة التي تكتسب رصيذا كافيا من التجربة تمكنها من تحسين جودة المنتج بالتزامن مع تخفيض تكلفته.

## خلاصة

تقوم النظرية الديناميكية للتكاليف على دراسة التكاليف في المدين القصير والطويل. ففي المدى القصير يتسنى التمييز بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة والذي نشق منه قوانين عتبة المردودية ( نقطة التعادل) المستعمل في دراسة جدوى المشروع في الأمد القصير وفي ظل مقدرة المؤسسة على تحقيق حد معين من رقم الأعمال في ظل الحصة السوقية التي يمكن أن تحتلها.

أما على المدى الطويل ، فإن سلوك التكاليف تأخذ توجهها مختلفا ، فتتوقف التكلفة الثابتة عن ثباتها لتستحيل مجموع مكونات التكاليف إلى تكاليف مرتبطة بمستوى نشاط المؤسسة ، ومن هنا ينطلق اتساع الخيال الإستراتيجي والتوقعات بعيدة المدى التي ترهن مستقبل المؤسسة لفترة ليست بالقصيرة ، تتأثر بالتغيرات الدورية والموسمية والتحويلات التكنولوجية والتجديد . وفي هذا السياق فإن الإدارة العليا تكون في حاجة إلى تنشيط المؤسسة وتفعيل استراتيجيتها بتجديد المنتجات وسيرورات الإنتاج وتعديل التنظيم وبناء القيم والسلوكات التي تنعكس إيجابا على الأداء المجسد في تعظيم القيمة من منظور الزبون في ظل تحمل أدنى التكاليف.

وقد تبين من دراستنا أن النجاح في توظيف المتحويلات التكاليفية في ممارسة الإستراتيجيات المختلفة يخضع لمتطلبات محددة وهي حالة المحيط التنافسي والشروط الداخلية للمؤسسة ، والقدرة على ربط الشروط الداخلية للمؤسسة مع المحيط التنافسي.

ومن الضروري التأكيد على أن الإستراتيجية الفعالة والواعدة لا ينبغي أن تتوقف عند التكيف مع المحيط بل يجب أن تمارس ضمن مقاربة توقعية لتحديث تغيرات عميقة في هيكل السوق وتنميته وتفاجيء العديد من المنافسين وتأخذ موقعا مرموقا داخل ذلك السوق.

فالإستفادة من المتحويلات التكاليفية مشروط بامتلاك قدرات تنظيمية ومعرفية وتكنولوجية وموارد بشرية تتمتع بالمهارات تدعمها القيم والسلوكيات والثقافة التي تخدم روح الجماعة وفعالية التنظيم والقدرة على إحداث التغيير ومسايرته.

وسنحاول في الفصلين المواليين تجسيد الإستراتيجية التكاليفية من خلال عرض حالات واقعية لشركات أجنبية مع دراسة واقع التكاليف في مؤسسات القطاع الصناعي في الجزائر.

## الفصل الرابع

### قراءة لتجارب شركات أجنبية في مجال الإستراتيجية التكاليفية

#### تمهيد

يتناول هذا الفصل جوانب عملية للإستراتيجية المرتكزة على التكاليف والتي تم توظيفها ضمن محيط يتميز بالمنافسة الشديدة ، وتنصب هذه الدراسة على شركات أجنبية حاولت توظيف مواردها بذكاء وحكمة بعدما قامت بتحليل ظروف السوق والمنافسة.

ويعرض الجزء الأول من هذا الفصل حالة شركة تنشط في مجال إنتاج وتوزيع عدة أصناف من السلع الغذائية يتميز سوقها بالمنافسة السعرية والجودة ، والتي يرغب مسيروها في التخلي عن طريقة التحميل التقريبية للأعباء غير المباشرة وتبني نظام التكاليف بواسطة الأنشطة للكشف عن حقيقة أسعار تكلفة المنتجات ومن ثم اتخاذ القرار الملائم لتكييف نشاطها مع طبيعة السوق والمنافسة .

ويشمل الجزء الثاني حالتين، الأولى تخص شركة تعمل في مجال إنتاج الأعمدة الحديدية ارتكز مسعاها على التوسع من أجل التغطية الجغرافية لمناطق جديدة، أما الحالة الثانية فتتعلق بسياسة التغطية الجغرافية المرتكزة على التجزئة الإستراتيجية في سوق نقل الطرود مارستها شركات داخلية جديدة تمكنت من ولوج السوق بالرغم من تواجد شركات تغطي كامل المقاطع السوقية في هذا المجال.

## المبحث العاشر

### Le gourmand التكلفة عن طريق الأنشطة في شركة لوقرمون

نحاول في هذه الدراسة عرض حالة شركة تنتمي لقطاع المواد الغذائية ، تقوم بتحميل التكاليف غير المباشرة لسعر تكلفة منتجاتها باستخدام نسبة تقريبية موحدة تطبق على سعر البيع، وهذه الطريقة لا تمت بصلة لأي معالجة معقولة للتكاليف وهي تعطي نتائج مظلمة وتعيق الإدارة عن الكشف عن المنتجات التي تساهم في تحسين الوضع التنافسي.

#### 1.10.4. السياق العام للمؤسسة موضوع الدراسة

من الضروري عرض الملامح والجوانب الأساسية للمؤسسة وهذا من حيث سياقها الداخلي والخارجي وطموحات المشرفين عليها والتحديات التي تواجهها<sup>(1)</sup>.

##### 1.1.10.4. السياق الداخلي

تخص هذه الحالة شركة متوسطة تنتمي لقطاع الصناعات الغذائية ، عدد عمالها 140 ورقم أعمالها 23 مليون أورو ويتدخل نشاطها في شبكة التوزيع للمساحات الكبرى والمتوسطة ، والمطاعم ، والتوزيع بالتجزئة، وهي تعتمد على توزيع علامة خاصة بإنتاجها وكذلك تقوم بالتوزيع لحساب علامات تجارية أخرى ، حيث توزع في المقطع السوقي الذي هو سوق التحلية Segment dessert ( يمر هذا السوق بحالة ركود والذي تشكل فيه تجمعات على مستوى الشركات القائدة ) ، ويلعب السعر عاملا أساسيا في المفاوضات التجارية.

##### 2.1.10.4. السياق الخارجي

في هذا السوق المتميز بالتحول الهيكلي ، تخطط المؤسسة للتخلي عن توزيع علامتها في شبكة التوزيع الخاصة بالمساحات الكبرى لتتفرغ لتوزيع العلامات الأخرى وتتطور لتوسع تشكيلة العلامات الموزعة. بينما تقوم بتوزيع علامتها الخاصة للمطاعم وتجارة التجزئة والتصدير.

##### 2.10.4. آفاق المسيرين

ضمن هذا السياق ، يطمح المسيرون في هذه الشركة إلى التحكم في سعر التكلفة والحصول من خلال ذلك على أداة حقيقية لاتخاذ القرار تمكن من توجيه تطور المؤسسة وتحسين عملية التسيير وهذا بالإستجابة للتساؤلات الهامة التالية: من هم الزبائن وشبكة التوزيع ومجموعة المنتجات ومجالات النشاط الإستراتيجي الأكثر مردودية ؟ كيف تتكون النتيجة ؟ كيف ينبغي توجيه العمليات التجارية ؟ كيف يتم احتساب سعر البيع الجديد ؟

(1), L .Ravignon et autres,La methode ABC/ABM, éd organisation ;PARIS 2007, p 40

### 3.10.4 . التحديات التي تواجه المؤسسة

يتعين على المؤسسة تحسين ملاءمة سعر التكلفة وتقليصه ليستجيب لمتطلبات السوق الذي يرغب في أسعار منخفضة أكثر فأكثر وهذا في ظل تنوع المنتجات. وعليه فإن التحكم في سعر التكلفة يشكل متحولا مفتاحيا بالنسبة لمستقبل هذه المؤسسة.

### 4.10.4 . واقع حساب سعر التكلفة في شركة لوقرمون

إن هذه الشركة لا تقوم بإعداد الموازنات ، ولكنها تراجع فقط سعر تكلفة منتجاتها ليساير تطور أسعار المواد الأولية والمصاريف العامة. ويتجسد سعر التكلفة حسب المنتج في بطاقة التكلفة المعروضة في الجدول ( 1.10.4 ):

#### جدول ( 1.10.4 ) : بطاقة سعر التكلفة للمنتج ديسار كولا ( علبة كرتون 12 وحدة )

التكلفة الكلية	تكلفة الوحدة	الكميات	ديسار كولا (المرجع 120)
1.91	6.821	0.28	مادة أولية
0.27	0.003	80	أكياس للتعبئة
0.52	0.026	20	أغلفة
0.18	0.18	1	ورق الكرتون
2.88	0.24	12	تكلفة المواد والأغلفة ( 1 )
3.95	15.79	0.2501	يد عاملة مباشرة " ورشة المزج "
0.29	23.04	0.0125	يد عاملة مباشرة " ورشة الإنتاج "
4.24	16.14	0.2626	تكلفة اليد العاملة (2)
7.12	0.593	12 وحدة	التكلفة المباشرة ( 3 ) = ( 1 ) + ( 2 )
4.78			الأعباء غير المباشرة ( 4 ) = 39.28 % × سعر البيع
11.90	0.991	12 وحدة	سعر التكلفة الكلي ( 5 ) = ( 3 ) + ( 4 )
12.16	1.013	12 وحدة	سعر البيع
0.26	0.022	12 وحدة	الهامش ( وحدة نقدية )
% 2.14			الهامش % من سعر البيع

L. RAVIGNON ET AUTRES ,La méthode ABC / ABM , PARIS. édition

d'organisation. 2007;p 41

المصدر :

حسب الجدول أعلاه ، فإن الأعباء المباشرة تتكون من اليد العاملة المستعملة في ورشات الإنتاج والمواد الأولية والأغلفة المستهلكة.

أما الأعباء غير المباشرة فيتم تحميلها لسعر التكلفة باستخدام طريقة جزافية اعتمادا على نسبة من سعر البيع ( 39.28 % × 12.16 ) ، وهذه النسبة لا تقوم على أي مبرر منطقي ، حيث أن مختلف منتجات الشركة تتحمل بنفس النسبة من الأعباء غير المباشرة ، وهو أمر يبتعد كثيرا عن حقيقة التكاليف ولا يعكس ما تستنفده تلك المنتجات من موارد.

جدول ( 2.10.4 ) : مصفوفة خارطة النشاطات حسب الأقسام

L. RAVIGNON ET AUTRES, op cit p 40

المصدر:

المخزون	التجارة	الإدارة	المسكوتارية	المحاسبة	الورشنة 4	الورشنة 3	الورشنة 2	الورشنة 1	الأقسام
<b>النشاطات ( المهام )</b>									
<b>نشاطات تموين المنتجات</b>									
									تصميم المنتجات الجديدة
									اختبار المنتجات
<b>النشاطات المرتبطة بالشراء</b>									
									شراء المواد والأغلفة
									إدارة التموين
<b>نشاطات الإنتاج</b>									
									المزج
									تعبئة المنتج A
									تعبئة المنتجات B و C
									التعبئة اليدوية
<b>النشاطات الداعمة للإنتاج</b>									
									إدارة الورشات
									الشروع في إنتاج المنتج
									إدارة الجودة
<b>النشاطات التجارية</b>									
									التسويق نحو المساحات الكبرى
									التسويق نحو المطاعم
									التسويق نحو المتاجر التقليدية
<b>النشاطات اللوجستية</b>									
									النقل والمناولة
									إدارة المخزون
									الإصدار
<b>النشاطات المرتبطة بإدارة البيع</b>									
									إصدار الفواتير
									تحصيل الديون
<b>النشاطات الهيكلية</b>									
									إدارة المؤسسة
									المحاسبة والتسيير

وبتطبيق هذه الطريقة التقريبية ، فإن قسم المحاسبة يجعل بعض المنتجات تتحمل بتكاليف منتجات أخرى وهذا مما يضلل المسؤولين ويجعله غير عارفين بالمنتجات التي تحقق الربح وتلك التي تجلب الخسائر، ويربك سياسة التسعير ويجعل التوجه الإستراتيجي للمؤسسة منحرفا عن المسار السليم .

ومن الضروري والحالة هذه تعميق تحليل التكاليف وتصحيح الطرق التقريبية ، وقد اقتنع المسؤولون في هذه المؤسسة باعتماد طريقة التكلفة بواسطة الأنشطة<sup>(2)</sup>.

#### 5.10.4 محاولة لتطبيق طريقة التكلفة بواسطة الأنشطة في شركة لوقارمون

يعتبر تطبيق طريقة التكلفة بواسطة الأنشطة بديلا أفضل للطريقة التقريبية نظرا لآثارها الجيدة على عملية التسيير والتنظيم وتوجيه الإستراتيجية ، وقد مر تطبيق هذه الطريقة بعدة مراحل وهي : مرحلة تحديد النشاطات، مرحلة تخصيص الموارد للنشاطات التي تم تحديدها، ثم تحميل تكلفة النشاطات للمنتجات من أجل حساب سعر التكلفة.

#### 1.5.10.4. تحديد نشاطات الشركة

قامت هذه المرحلة على دراسة وتحليل الهيكل التنظيمي وتتبع مراحل عملية الإنتاج ، وتحليل الأعمال والمهام في مختلف الأقسام والورشات. ونتجت عن هذه الدراسة حصر ثمانية نشاطات أساسية ، ينقسم كل نشاط أساسي إلى عدة مهام ، ثم تعيين علاقة المهام بمختلف الأقسام ، وقد لخصت نتيجة هذه المرحلة في الجدول السابق ( 2.10.4 )<sup>(3)</sup>:  
ويتبين من هذا الجدول (الذي هو على شكل مصفوفة ) أن هناك العديد من المهام التي يشترك في إنجازها عدة أقسام وهذا ما يجسد المقاربة التنظيمية العرضانية transversale للمؤسسة التي وفقها يتم تجاوز الانفصال التام بين الأقسام الإدارية وخلق جسر فيما بينها من أجل التنسيق عند إنجاز المهام المشتركة بهدف تحسين أداء السيرورات واقتصاد الوقت والتكاليف.

وتساعد مصفوفة خارطة النشاطات في الكشف عن السيرورات الناشئة من تتابع النشاطات والمهام ، وبعد الكشف عن تلك السيرورات يتوجب تحسينها . ويمكن تجسيد المقاربة العرضانية للتنظيم في الشكل (1.10.4) ، مما يسمح باستنباط السيرورات من أجل إبلاغ المعلومات حول العمل المنجز وتحديد علاقات العمل المرتبطة بالنشاطات الأخرى.

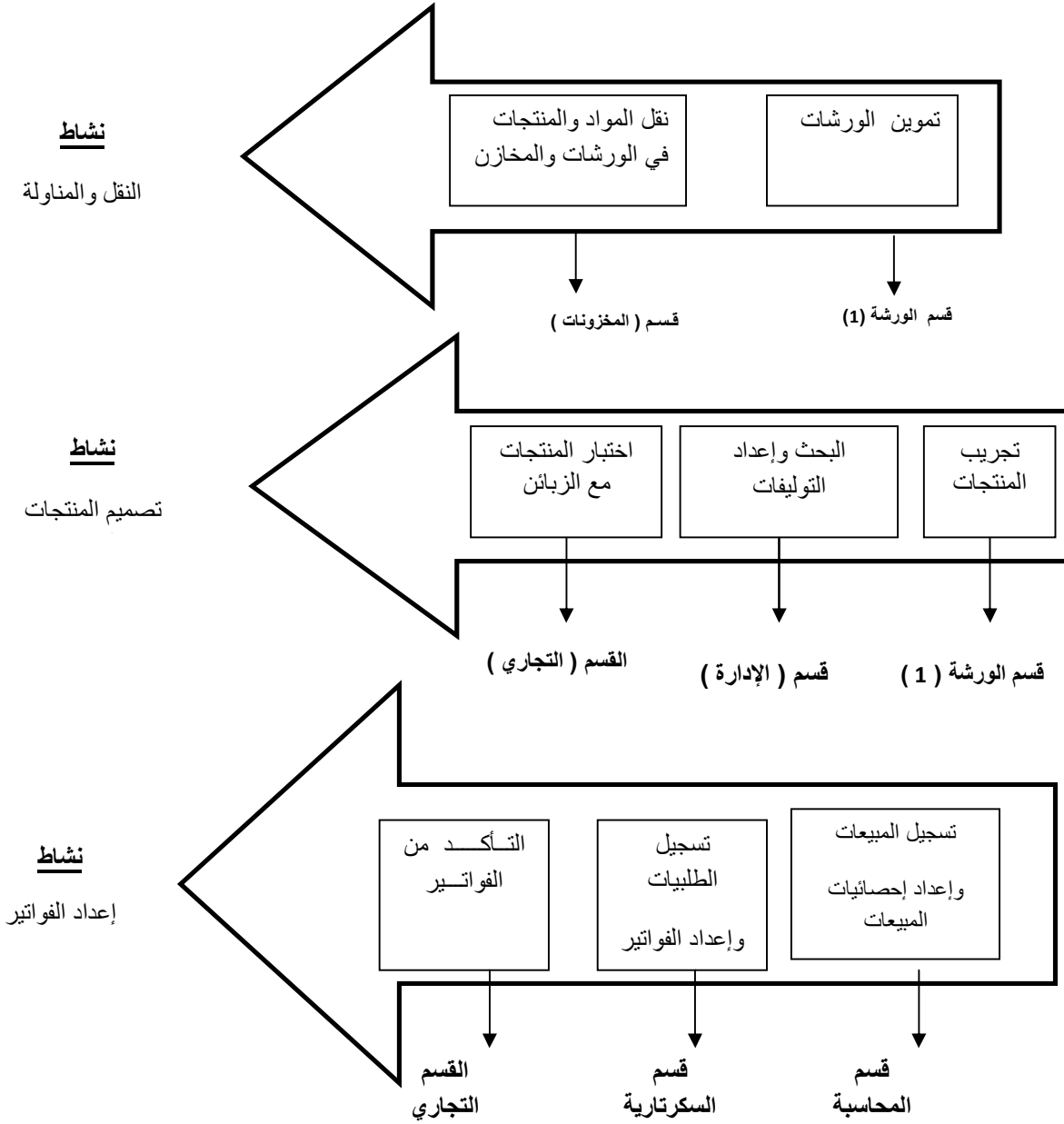
---

(2), Laurent RAVIGNON ET AUTRES , op:p 41

(3), Ibid , p 42

فالسيرورات عبارة عن تتابع سلسلة من النشاطات المرتبطة والمنجزة بهدف بلوغ أهداف خاصة تتميز بإنتاج مشترك (4) ، ويعتبر كل نشاط زبونا لنشاط آخر داخل المؤسسة ، ويمثل حلقة في خلق القيمة للزبون الخارجي (5)

شكل ( 1.10.4 ) : التنظيم العرضاني للمؤسسة اعتمادا على النشاطات



المصدر: إعداد الباحث بناء على دراسة الحالة

(4),P.Lorino. Le contrôle de gestion Stratégique. Paris , Dunod ,1991. P119

(5)M.Lebas ,Comptabilité Analytique Basée Sur Les Activités .Revue Françaises De Comptabilité septembre 1991.pp 87-90

وحسب تورني<sup>(6)</sup> Turney ، فإن الشركات اليابانية حققت أثارا إيجابية هامة في الإقتصاد في التكاليف من خلال تحسين السيرورات وإلغاء الوقت الضائع الذي يتخللها .

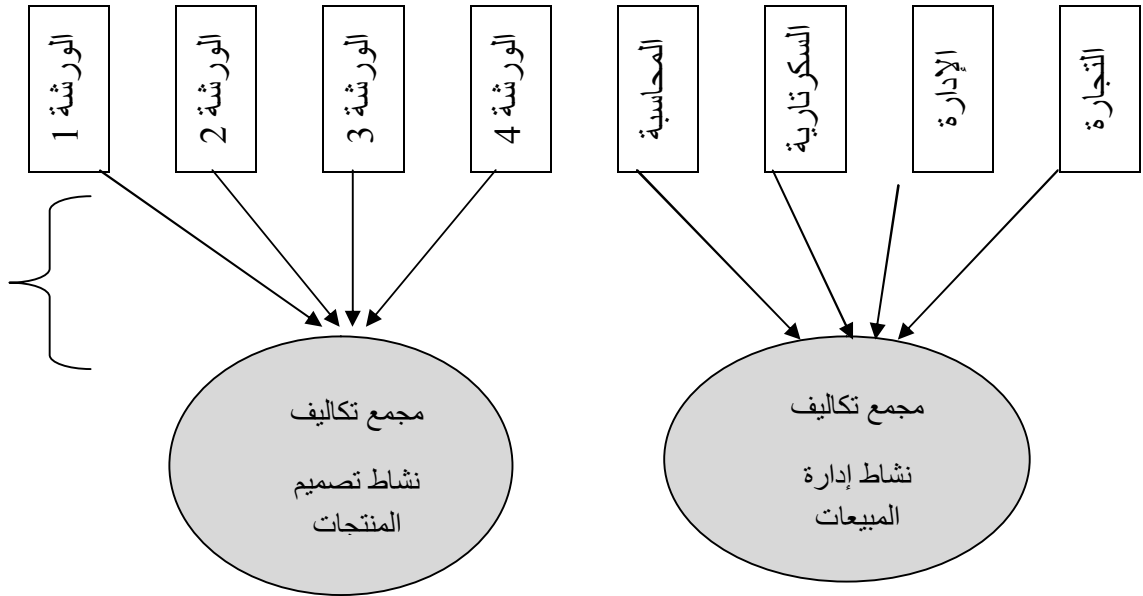
إن مسعى تحديد السيرورات يتم فصل حول بعدين أساسيين وهما :

– من الناحية الخلفية للنشاط : تحديد مولدات التكاليف الممثلة في مسببات النشاط فمثلا إصدار لوطة من قطع الغيار سببها تلبية طلبية زبون ذات مواصفات خاصة .

– من الناحية الأمامية للنشاط : قياس الأداء الذي يقيم الفعالية والجودة ومدة استغراق النشاط.

ومن دراستنا لخارطة النشاطات ، يمكننا تجسيد كيفية تشكل مجتمعات التكاليف ؛ فمثلا نجد أن الورشات الأربعة ( ورشة 1،2،3،4 ) تساهم بجانب من عملها في نشاط تصميم المنتجات وبالتالي فإن جزءا من موارد هذه الورشات يتم تخصيصه لهذا النشاط ، وهناك أربعة أقسام (المحاسبة ، الإدارة السكرتارية ، القسم التجاري) تساهم بعملها المشترك في إنجاز نشاط إدارة البيع ، وتبعاً لذلك يمكن التعبير عن جانب من مجتمعات التكاليف بالشكل (2.10.4). وكما هو واضح في هذا الشكل ، فإن قسما

شكل (2.10.4) : جانب من مجتمعات التكاليف



المصدر : إعداد الباحث بناء على الحالة المدروسة

من أعباء الورشات يتبلور في مجتمع التكاليف الخاص بنشاط تصميم المنتجات بالتناسب مع مقدار مساهمة كل ورشة في نشاط تصميم المنتجات . وعلى نفس المنوال يخصص جزء من أعباء الأقسام

الأربعة (سكرتارية ، إدارة ، محاسبة ، تجارة ) لمجمع تكلفة نشاط المبيعات بالتناسب مع مساهمة كل قسم. وعليه ، فعندما تستقبل النشاطات تكاليف عدة أقسام ، فإنها تتحول إلى مجتمعات تكاليف .  
وكنتيجة لتوزيع أعباء الأقسام على مختلف النشاطات ، حصلنا على ثمانية مجتمعات للتكاليف وهي : مجمع نشاط تصميم المنتجات ، مجمع نشاط التموين ، مجمع نشاط الإنتاج ، مجمع نشاط دعم الإنتاج ، مجمع النشاط التجاري ، مجمع النشاطات اللوجستية ، مجمع نشاط إدارة البيع ، مجمع النشاط الهيكلي.

#### 2.5.10.4 كيفية توزيع الموارد على النشاطات

اعتمادا على مساهمة فرقة البحث الميداني ، تمكنت الشركة من استحداث هيكل تحليلي جديد للتمكن من تقييم الموارد المستهلكة ( أجور ، مواد ولوازم ، الخ.) من طرف مختلف الأقسام ( ورشات ، إدارة ، محاسبة ، الخ...). وبعد ذلك ، تم الإستعانة برئيس قسم المحاسبة في الشركة من أجل تقسيم موارد الأقسام على النشاطات طبقا للكيفية الآتية :

- حملت تكاليف المعدات والمواد الخاصة للنشاطات المرتبطة بها.
- إن الزمن الخاص بالقسم ( بالساعة ) والمنقضي في إنجاز النشاطات خضع للحساب خلال فترة البحث. ولتوزيع الأعباء المرتبطة بالزمن ، حولت الساعات المنقضية في ممارسة النشاطات إلى نسب مائوية من المجموع الكلي للزمن المتاح للقسم .

#### جدول (3.10.4) : توزيع الزمن المتاح على النشاطات ( الورشة 1 )

الورشة رقم 1 قائمة النشاطات	عدد الساعات	% من المجموع
الخلط	61	40
إدارة الجودة	15	10
النقل والمناولة	30	20
تصميم المنتجات الجديدة	15	10
اختبار المنتجات	30	20
مجموع الساعات المنقضية في النشاطات	151 ساعة	100 %

المصدر: Laurent RAVIGNON ET AUTRES ، op cit p 44

#### 3.5.10.4 . توزيع تكاليف المجتمعات على أسعار التكلفة

تشمل هذه المرحلة تحديد مسببات النشاط ( أو وحدة التشغيل ) التي تسمح بتوزيع تكلفة مجتمعات النشاط على سعر تكلفة المنتجات ، أو حساب تكلفة شبكات التوزيع وحساب التكلفة حسب الزبون، الخ. ويقدم الجدول (4.10.4) أمثلة على بعض مسببات النشاط.

#### جدول (4.10.4) : النشاطات ومسبباتها

النشاطات	مسببات النشاط ( وحدة التشغيل )
إدارة التموين	عدد التموينات
تعبئة المنتج A	ساعات آلة
التعبئة اليدوية	ساعة يد عاملة مباشرة
انطلاق الإنتاج	عدد أوامر الإنتاج
إدارة المخزونات	عدد الأصناف

المصدر : Laurent RAVIGNON ET AUTRES . op cit p 44

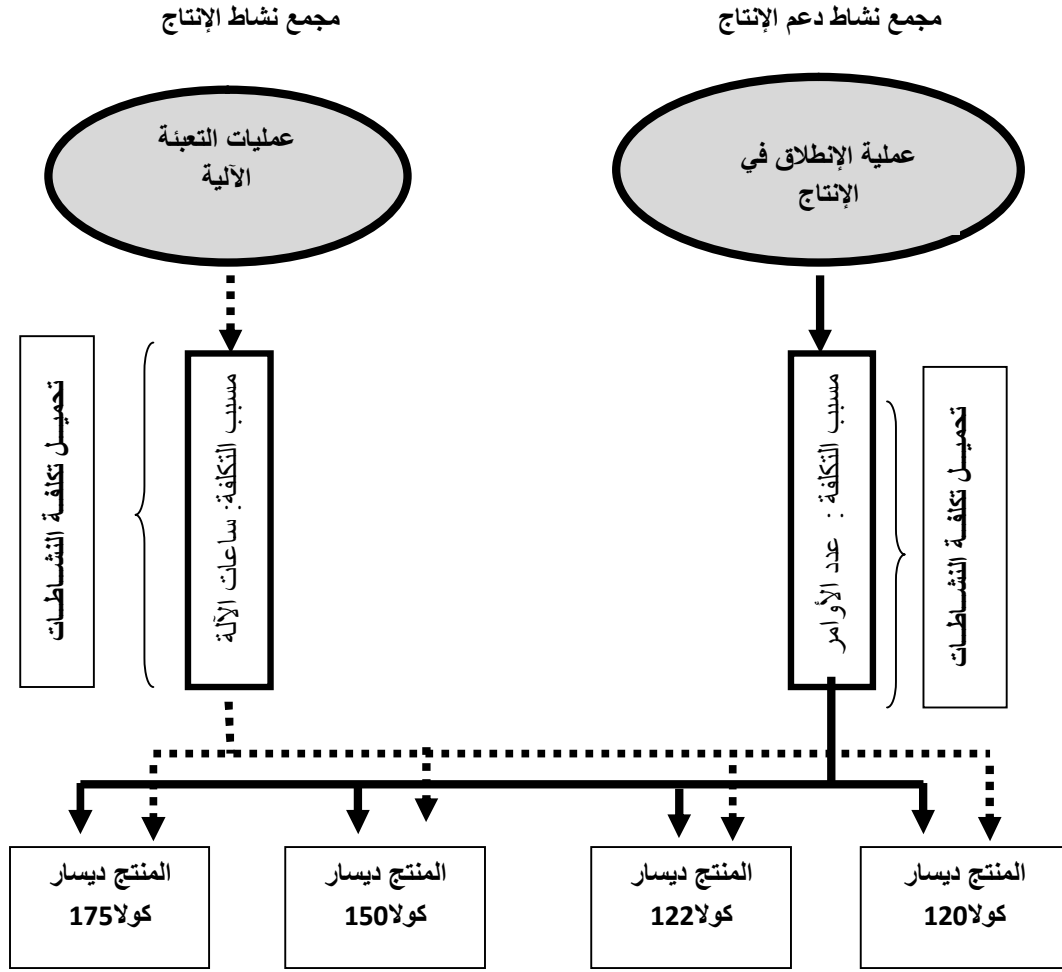
إن تحديد النشاطات لم يستغرق سوى مدة قصيرة، غير أن إعداد المعايير الزمنية واستنباط المسببات (وحدات التشغيل) تطلب مدة طويلة . فبالنسبة لعمليات التعبئة التي كانت مخصصة كليا لسعر تكلفة المنتجات بالتناسب مع المعدل الزمني ( يد عاملة مباشرة ) للورشة ، هذه العملية تجزأت إلى أربع نشاطات . وقد أدى ذلك إلى تحميل التكاليف بصورة دقيقة ومتناسبة مع زمن استعمال الآلة ومدة عمل العامل.

أما مجمعات النشاطات الأخرى مثل تسيير التموين ، انطلاق الإنتاج ، تسيير المخزونات ، والتي كانت سابقا تحمل لأسعار التكلفة على أساس سعر البيع ، أصبحت الآن توزع بواسطة مسببات التكاليف التي تعكس كيفية استهلاك المنتجات لموارد النشاطات. فمثلا نجد أن موارد نشاط "الانطلاق في الإنتاج" توزع على المنتج حسب عدد أوامر الإنتاج ، لأن هناك أصناف من المنتجات تصنع بأحجام صغيرة وتتطلب تكرار نشاط الإعداد والشروع في الإنتاج بشكل كبير، وهذا يجعلها تتحمل قدرا أكبر من تكاليف الإطلاق مقابل تقليص حجم المخزونات وتفادي تلف المنتجات داخل المخازن<sup>(7)</sup>. وهناك منتجات لا تتحمل سوى بنصيب أقل من تكاليف نشاط الإطلاق نظرا لأنها تصنع بأحجام كبيرة. ويبين الشكل (3.10.4) جانب من كيفية تحميل أعباء النشاطات إلى سعر تكلفة المنتجات.

وكنتيجة لتطبيق طريقة التكلفة بواسطة الأنشطة ، استبدلت بطاقة التكلفة القديمة ببطاقة جديدة، تضمنت العناصر المكونة لكل منتج بشكل مفصل ودقيق ، كما هو ظاهر في الجدول(5.10.4) :

(7) , J.C. Tarondeau ; Stratégie Industrielle ; Vuibert ; Paris, 1993, p 217

شكل (3.10.4) : جانب من تحميل تكلفة النشاطات إلى المنتجات



المصدر : إعداد الباحث بناء على الحالة المدروسة

جدول ( 5.10.4 ) : بطاقة سعر التكلفة للمنتج ديسار كولا ( علبة كرتون) حسب مقارنة التكلفة عن طريق الأنشطة

		المنتج : 120 عائلة المنتج 1 وحدة البيع: 12			
سعر البيع والهامش	التكلفة الكلية	السعر أو تكلفة الوحدة	الكمية	مسبب التكلفة ( أو وحدة التشغيل )	توصيف
12.16		1.013	12		سعر البيع ( خارج الرسم )
					تكلفة المواد
	1,91	6,821	0,28	كغ	مواد
	0,27	0,003	80	كيس	أكياس
	0,52	0,026	20	غلاف	إيتوي
	0,18	0,18	1	علبة كرتون	كرتون
	2,88	0,24	12		مجموع تكلفة المواد
9,28		0,773	12	علبة كرتون	هامش على تكلفة المواد
					نشاطات مرتبطة بالمشتريات
	0,17	2,88	6,0	%مشتريات مواد	شراء المواد والأغلفة
	0,08	0,08	1	عدد التموينات	التموين
					نشاطات الإنتاج
	0,78	15,60	0,05	ساعات آلة	ورشة الخلط : تكلفة الآلة
	3,54	14,16	0,25	ساعات عمل مباشر	ورشة الخلط : تكلفة العمالة المباشرة
	0,24	19,20	0,012	ساعات آلة	ورشة التعبئة : تكلفة الآلة
	0,21	15,00	5	ساعات عمل مباشر	ورشة التعبئة : تكلفة العمالة المباشرة
			0,014		
					نشاطات دعم الإنتاج
	0,24	0,24	1	عدد أوامر الصنع	إدارة الورشات
	0,56	0,56	1	عدد أوامر الصنع	الإنتلاق في الإنتاج
	0,08	0,08	1	عدد الأصناف	إدارة الجودة
					نشاطات لوجستية
	0,17	15,45	0,011	عدد الساعات	نقل ومناولة
	0,11	0,11	1	عدد الأصناف	إدارة المخزونات
	0,19	3,80	0,05	سا / نوع الطرد	إصدار
2,91		0,242	12	علبة كرتون	هامش تكلفة الإنتاج
	0,15	0,15	1	عدد الإصدارات	نشاطات مرتبطة بالعمليات التجارية
	0,42	0,42	1	عدد الفواتير	نشاطات مرتبطة بإدارة المبيعات
					إصدار الفواتير
					تحصيل الديون
	0,01	0,01	1	عدد المنتجات	نشاطات تصميم المنتجات
	0,03	0,03	1		تصميم المنتجات
					اختبار المنتجات
2,30		0,191	12	علبة كرتون	هامش قبل الأعباء ذات الخصوصية
					أعباء ذات خصوصية
	0,61	0,61	1	عدد الطرود	نقل خارجي
	0,24	0,24	2	%رقم أعمال	تخفيضات آخر السنة
	10,71	0,892	12	علبة كرتون	سعر التكلفة الكلي
1,45 11,92%		0,12	12	علبة كرتون	نتيجة الإستغلال النتيجة % من سعر البيع

المصدر: نتائج الدراسة الميدانية للشركة

#### 6.10.4. انعكاس تطبيق طريقة التكلفة بواسطة الأنشطة على سعر تكلفة المنتجات

تناولنا بالعرض بطاقة التكلفة لنفس المنتج (ديسار كولا مرجع 12) وفق الطريقتين ، طريقة التكلفة التقليدية ثم طريقة التكلفة بواسطة الأنشطة ، وتبين الدراسة أن التكلفة لهذا المنتج بطريقة ABC شهدت انخفاضا بمعدل 10 % وتضاعفت هامش الربح ب 5,6 مرة ، ويفسر هذا الفرق بأن هذا المنتج يصنع بأحجام كبيرة مما جعله يستفيد من الإقتصاد في التكلفة؛ في حين نجد أن المنتجات التي تصنع بأحجام صغيرة شهدت ارتفاعا في التكاليف بسبب تحمل الأعباء الإضافية المرتبطة بانطلاق الطلبات *coût de lancement des commandes* ، وإعادة ضبط الآلات وتسيير الورشات وتحمل أعباء تجارية إضافية.

#### 7.10.4. آثار تطبيق طريقة التكلفة بواسطة الأنشطة على القرارات الإستراتيجية للشركة

من أجل استكمال نظامها التسييري وبالاستعانة ببرنامج الإعلام الآلي ، يمكن لهذه الشركة أن تصمم لوحة " جدول (6.10.4) " ل عرض الهوامش والنتائج مفصلة حسب مقاطع سوقية ( مساحات كبرى ومتوسطة ، ديسار للمطاعم ، منتجات للتصدير ...) ، حسب الزبائن ، حسب مجموعة المنتجات. وتفيد هذه اللوحة في كونها أداة قيادة أساسية للتوجيه الإستراتيجي للنشاطات **جدول (6.10.4) : المعلومات الشاملة لأسعار التكلفة حسب التجزئة الإستراتيجية**

#### (حسب المنتجات)

حساب الإستغلال التحليلي	المجموع	تحلية (ديسار) علامة الشركة م ك م (1)	تحلية (ديسار) علامة الشركة للمطاعم	تحلية (ديسار) علامة للتوزيع م ك م
رقم الأعمال - تكلفة المواد				
هامش تكلفة المواد				
النشاطات المرتبطة بالشراء نشاطات الإنتاج نشاطات دعم الإنتاج				
هامش تكلفة الإنتاج				
نشاطات مرتبطة بالعمليات التجارية نشاطات مرتبطة بقدارة المبيعات نشاطات هيكلية نشاطات تصميم المنتجات أعباء خاصة				
نتائج الإستغلال				

(1) : م ك م تعني مساحات كبرى ومتوسطة  
المصدر: تصميم الباحث بناء على الحالة المدروسة

إن تطبيق طريقة التكلفة بواسطة الأنشطة في هذه المؤسسة استجاب لطموحات المسيرين ، وقد أدى بمسؤول الشركة إلى استثمار كامل جهوده في المشروع مما حفز العاملين ولا سيما رئيس قسم المحاسبة .

وكانعكاس لتطبيق طريقة التكلفة بواسطة الأنشطة قامت الإدارة العليا للشركة بتركيز مبيعاتها على العلامة الخاصة بها نحو تجارة التجزئة والتصدير. واعتمادا على التحكم في التكاليف والسبق التنافسي ، أجريت مفاوضات مع شركة تمتلك سلسلة من المساحات الكبرى لتنتج لها تشكيلة كاملة من منتجات التحلية .

وبما أن مدير الشركة واعيا بتطورات السوق ، حيث أن سعر البيع مفروضا بشكل شبه كلي من المستهلك النهائي ، فإن المؤسسة في حاجة إلى تصميم منتجات تأخذ في الإعتبار هذه المقاربة الجديدة، إذ أن سعر التكلفة ونمط التصنيع يتم إعدادهم سلفا بالإرتباط مع سعر البيع السائد .<sup>(8)</sup> فهذه المقاربة تندرج ضمن مسعى التكلفة المستهدفة التي تنطلق من سعر البيع السائد في السوق وتحديد الهامش المستهدف والذي على أساسه ينطلق البحث في تحديد مكونات المنتج ودراسة السيورورات المرتبطة بتصنيعه ثم الإعتماد على تجريبه مع التخفيض المستمر لتكلفته دون الإخلال بمستوى الجودة الكفيلة بتحقيق متطلبات الزبائن .

---

(8), Laurent RAVIGNON ET AUTRES , op cit; p 48

## المبحث الحادي عشر

### جوانب من واقع استراتيجية التغطية السوقية

نتناول في هذا المبحث جانب من ممارسة استراتيجية التكاليف في شركتين أمريكيتين ، وذلك لإظهار كيفية استفادة هذه الشركات من المتحولات التكاليفية ، حيث نبين كيف تمكنت شركة Nucor من ولوج أسواق جغرافية عديدة مستفيدة من اقتصاديات الحجم والتجربة والقدرات التنظيمية. أما شركات النقل "الكندية - الأمريكية " فقد تبنت سياسة انتقائية لتغطية السوق بمراعاة التوازن بين الإيرادات والتكلفة مركزة على المقاطع السوقية ذات المردودية المرتفعة أي التركيز على تحقيق أفضل نسبة " تكلفة الإيراد " .

#### 1.11.4. ديناميكية التغطية الجغرافية لشركة نيكور

شركة نيكور Nucor عبارة عن مؤسسة تستغل عدة مصانع صغيرة لل فولاذ بالإضافة إلى مصنع فيلكرافت Vulcraft للأعمدة الفولاذية الموجهة لقطاع البناء؛ هذه المؤسسة تقدم مثالا جيدا للتوسع الجغرافي.

فبعدها قامت هذه المؤسسة بإنشاء مصنع فيلكرافت Vulcraft في الجنوب الشرقي للولايات المتحدة، تم بناء منشآت أخرى من نفس النوع في أسواق جغرافية أمريكية أخرى. وفي هذه الأسواق الجديدة، قامت شركة نيكور Nucor بنقل التجارب والمعارف التي اكتسبها مسيروها في الأسواق الأصلية.

وضمن هذا السياق، تمكنت نيكور Nucor تدريجيا من استغلال شبكة من مصانع الأعمدة الفولاذية، كل واحد من هذه المصانع يتميز بحجم أمثل يساعدها على الإستفادة من اقتصاديات الحجم ويمون سوقا جغرافيا واضح المعالم، حيث تستأثر بحصة سوقية مهيمنة في ذلك السوق<sup>(9)</sup>. إن الجدول ( 1.11.4 ) والشكل ( 1.11.4 ) يجسدان هذه الظاهرة المرتبطة بهذه الإستراتيجية.

فبالاعتماد على حسابات دقيقة لتكاليف الإنتاج وتكاليف النقل، فإن المصنع ذو الطاقة الإنتاجية المقدرة بـ 70000 طن سنويا يستطيع أن يغطي سوقا جغرافيا ذو شعاع بعده 356 ميل (570 كلم) حول هذا المصنع الذي يقوم بتسويق منتجاته في هذا المجال. ويتمكن مصنعا بهذا الحجم من بلوغ 580 دولار لكل طن من المنتج، وهي تكلفة تقل عن نظيرتها لدى المنافسين بحوالي 25 دولار للطن. وعليه فإن استغلال هذه الميزة التكاليفية للتصنيع، يسمح لهذه المؤسسة بتغطية مناطق جغرافية تساعدها على تحقيق درجة عالية من معدل استعمال الطاقة الإنتاجية.

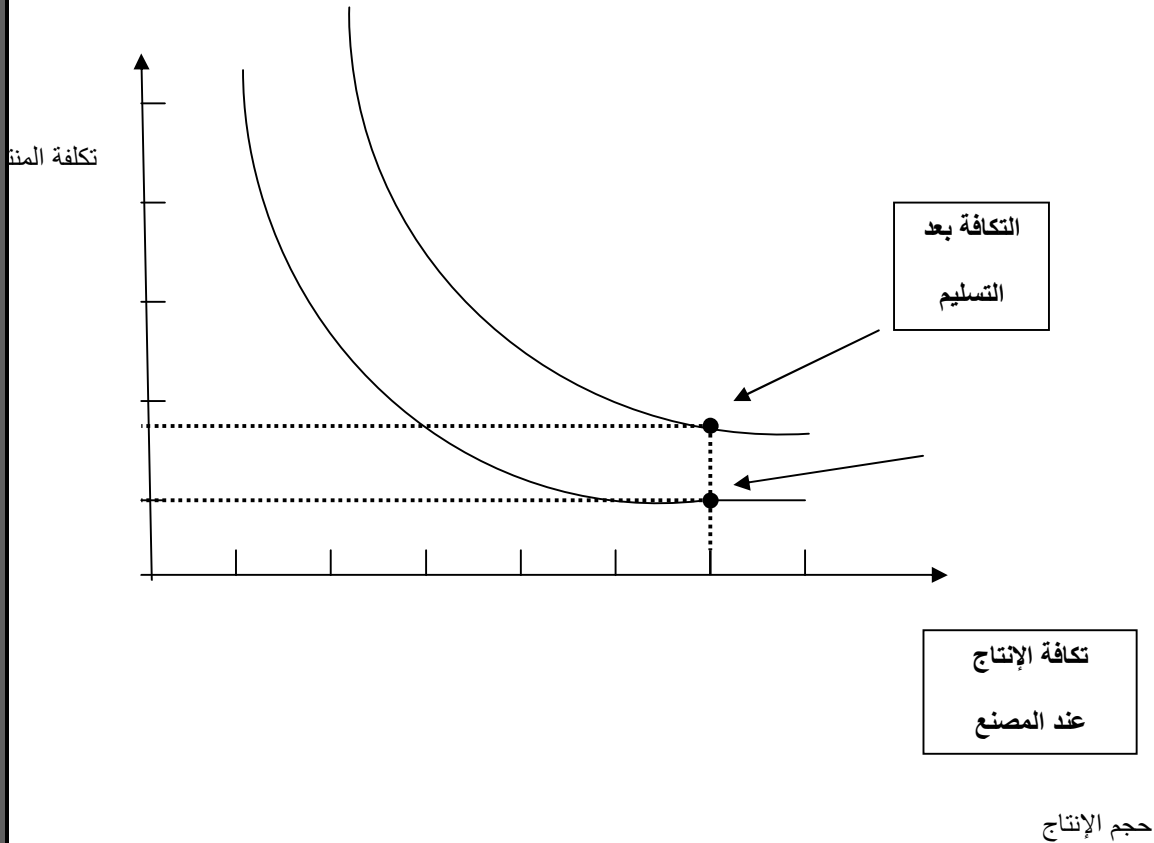
(9): Steiner ,George and all,op cit ,p 79

جدول (1.11.4): أثر التغطية الجغرافية على التكلفة والحجم ( شركة نيكور - فيلكرافت )

طاقة المصنع (1000 طن)	شعاع التوزيع (ميل)	المسافة المتوسطة	تكلفة النقل الكلية (1000 دولار)	التكلفة المتوسطة للنقل (دولار/طن)	تكلفة الصنع	التكلفة الكلية
20	190	134	168	8.37	645	653.37
30	233	165	309	10.31	605	615.31
40	270	191	478	11.94	592	603.94
70	356	252	1102	15.75	580	595.75
100	426	301	1881	18.83	578	596.83

المصدر: إعداد الباحث بناء على معطيات الدراسة

شكل ( 1.11.4 ) : التكلفة المتوسطة للمنتج بعد التسليم للزبون تبعا للطاقة الإنتاجية



المصدر: من إعداد الباحث بناء على المعطيات

ففي ظل هذه الوفرة التكاليفية البالغة 25 دولار للطن، يمكن لشركة فيلكرافت أن تمون زبونا يبعدها بـ 640 كلم بسعر أفضل من سعر منافس آخر يمتلك مصنعا بطاقة 30000 طن حتى ولو كان هذا المنافس قريبا من ذلك الزبون .

وحسب هذا السيناريو، فإنه في حالة الفترات المتميزة بطلب قوي، فإن فيلكرافت تسعر منتجاتها حسب السعر المرجعي عند المنافسين ذوي الأحجام الصغيرة على النحو الذي يساعدها على المحافظة على حجم نشاط يحقق أفضل مردودية. ونشير إلى أن هؤلاء المنافسين الصغار يواجهون صعوبات تنافسية خلال فترة انخفاض الطلب مما يضطرون إلى التوقف عن النشاط مؤقتا.

وكننتيجة لهذه المقاربة الإستراتيجية، أصبحت فيلكرافت تدير 5 مصانع لل فولاذ، مستغلة عاملي اقتصاديات الحجم ومنحنى التجربة في تخفيض تكاليف إنتاجها.

ونعتقد أن شركة فيلكرافت Vulcraft لجأت إلى استراتيجية التوسع الجغرافي ، باعتباره بديلا جيد وهذا للأسباب التالية :

— تشابه متطلبات الأسواق الجغرافية الجديدة مع متطلبات السوق القديمة من حيث الرغبات والأسعار السائدة<sup>(10)</sup> .  
— قدرة الإدارة على التحديد المسبق لحجم المشروع الذي يحقق لها أفضل حجم أدنى فعال TME وتفعيل ذلك بإمداد المصانع الجديدة بالخبرات والمهارات التنظيمية والتكنولوجية المكتسبة من المصنع القديم مما يؤدي إلى ارتفاع الإنتاجية وتدنية التكاليف بوتيرة سريعة.

#### 2.11.4 . دراسة حالة سوق نقل الطرود الصغيرة

تتمحور هذه الحالة حول نشاط مجموعة من الشركات تنحصر مهمتها في جمع الطرود والرسائل من المرسلين إلى المستقبلين (المرسلين إليهم). حيث تقوم هذه الشركات بجمع الطرود بمختلف الأحجام من عدد كبير من الزبائن، مما جعل حجم أعمالهم يرتفع وبالمقابل تعقد نشاطهم بسبب تعقد شبكة التوزيع.

وفي نفس مجال النشاط، برزت شركات أخرى في أمريكا وكندا (UPS, Purator etc) التي خلقت صعوبات للشركات القديمة بإرساء نظام استراتيجي جديد صمم لتقديم خدمات أكثر كفاءة وبأقل الأسعار مستهدفا بدقة أصنافا معينة من الزبائن<sup>(11)</sup> .

(10),Stalk ,G . The next sources of competitive, Harvard Business Review, Marsh –April 1982, p 47

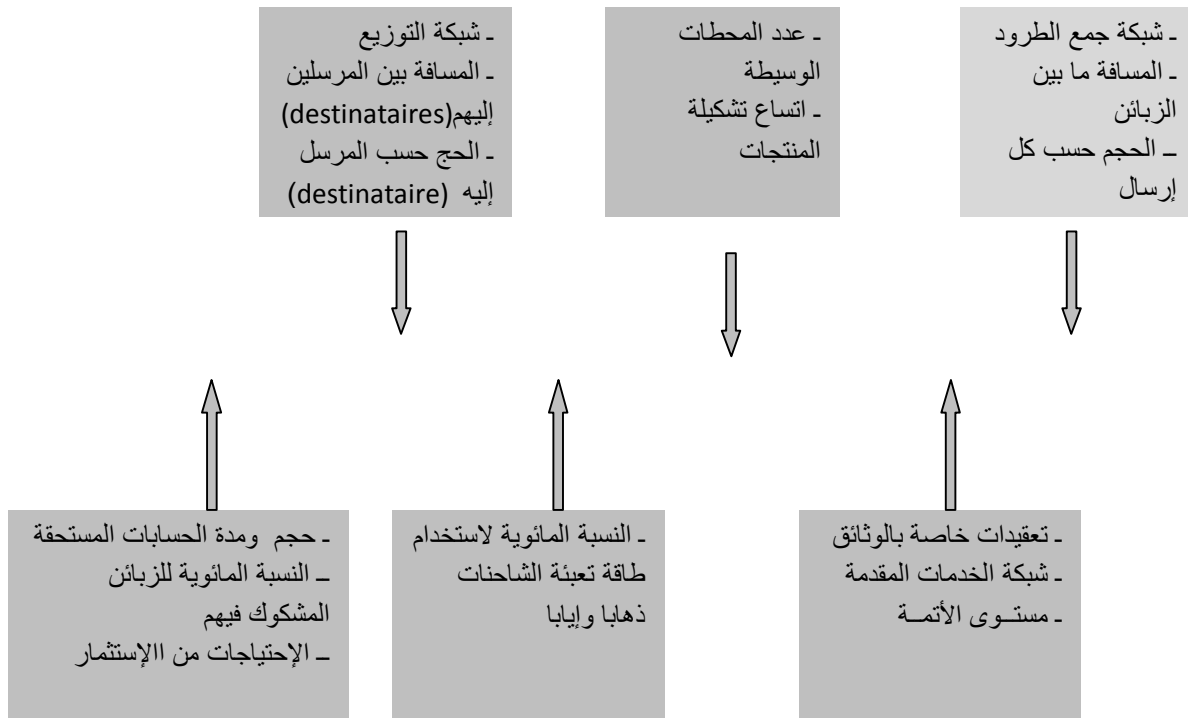
(11),Steiner , George and all , op cit p 80

إن الشكل ( 2.11.4 ) يقدم تأويلا مبسطا لهذا الاختيار الاستراتيجي، فيتوجب فهم الأسباب المختلفة التي تؤثر على مستوى وتطور تكلفة كل عامل من عوامل المنظومة الاستراتيجية.

فالأمر يتعلق بدراسة مختلف الشبكات الجغرافية لجمع الطرود وتوزيعها، وكيف تؤثر تلك الشبكات على تكلفة الجمع والتوزيع، وكيف أن الحجم حسب المرسل والمسافة بين المرسلين تؤثر وتغير تكلفة الجمع وهكذا.

وكما يبين الجدول ( 4.11.4 ) ، يتوجب تصنيف الزبائن المحتملين حسب طبيعة ووتيرة الإرسال. فارتفاع وتيرة الإرسال يؤدي إلى رفع طاقة تشغيل التجهيزات للشركة ويجنبها تحمل تكاليف نقص استخدام الطاقة المتاحة. ففي الوقت التي استمرت الشركات القديمة في تأدية نشاط الجمع والتوزيع ملبية جميع الاحتياجات دون تمييز، فإن الشركات الداخلة الجديدة ( UPS, Purator etc ) أعدت منظومة استراتيجية انتقائية تستهدف مقطعا محددًا من الزبائن ( بالأساس L1 T2 ) حيث أن هذا الصنف يجعل النظام الاستراتيجي للمؤسسة يستفيد من ميزة تكاليفية في غاية الأهمية.

#### شكل ( 2.11.4 ) : مكونات تكلفة الشركات المتخصصة في جمع وتوزيع الطرود البريدية



تكلفة الجمع × التكاليف الإدارية × تكاليف المحطات × تكاليف النقل × تكاليف التسليم × تكاليف التمويل

المصدر :

Hansen.G.S."Determinants of firm performance

". Straegic management journal, vol 10.1989.pp 32-38

جدول ( 2.11.4 ) : تصنيف الزبائن حسب أنواع ووتيرة الإرسال

		نوع الإرسال				
		T1	T2	T3	T4	T5
وتيرة الإرسال	L1	L1 T1	L1 T2	L1 T3	L1 T4	L1 T5
	L2	L2 T1	L2 T2	L2 T3	L2 T4	L2 T5
	L3	L3 T1	L3 T2	L3 T3	L3 T4	L3 T5

المصدر : صياغة الباحث لهذه الدراسة

حيث :

L1: إرسال يومي،

L2: إرسال مرة في الأسبوع على الأقل،

L3: إرسال ظرفي،

T1: مراسلات (ظروف أو وثائق أقل من 10 كلغ ما بين المدن) ،

T2: طرود صغيرة (أقل من 25 كلغ).،

T3: طرود صغيرة وإرسالات أخرى أقل من التعبئة الكاملة للشاحنة ،

T4 : إرسالات ذات أحجام مختلفة ولكنها لا توفر التعبئة الكاملة للشاحنات،

T5: إصدارات ذات تعبئة كاملة وتعبئة جزئية للشاحنات.

وفضلا عن ذلك، فإن التوسع الجغرافي للنظام الاستراتيجي الجديد تم إعداده على النحو الذي يحافظ على النجاعة الاقتصادية مع الحرص على تقديم خدمات جيدة لأغلب الزبائن المحتملين.

وحسب دراسة دقيقة لشبكات الجمع والتوزيع الخاصة بالمقطع السوقي L1 T2 وأثر ذلك على التكاليف والإيرادات، فقد تم الاكتفاء بالتغطية الجغرافية للتركيبات (PP, PG, GP, GG) الواردة في الجدول ( 3.11.4 ) . فهذه التغطية

الجغرافية تكافئ 80 % من حجم النشاط الكلي وهي تجنب المؤسسة زيادة أسية exponentielle في التكاليف المرتبطة بالتغطية الجغرافية الكاملة. وعلى عكس الشركات الجديدة، فإن الشركات القديمة ضلت تبحث عن زيادة حجم نشاطها من خلال تقديم خدماتها لكافة الشبكة الجغرافية دون تمييز. وكنتيجة لاعتماد هذه الإستراتيجية الشاملة لمختلف الزبائن والمناطق الجغرافية، استحوذت هذه الشركات من خدمة 150000 زبون مختلف شهريا إلا أن 90 % من هؤلاء الزبائن لا يقدم سوى رقم هامشي لا يتعدى 1000 دولار سنويا. ويعني هذا بالنسبة للشركات القديمة أن لديها 90 بالمائة من الزبائن الذين يستنفدون 95 بالمائة من مواردها ولا يقدمون سوى 1 بالمائة من الإيرادات.

#### جدول (3.11.4) : الشبكة المستهدفة للمقطع السوقي المختار من الشركات الجديدة

تموضع المرسل إليه				تموضع الإرسال
مدن صغيرة وقرى V	مناطق في محيط المراكز الكبرى (P)	مراكز حضرية كبرى (G)		
VG	PG	GG	مراكز حضرية كبرى (G)	
VP	PP	GP	مناطق في محيط المراكز الحضرية الكبرى (P)	
VV	PV	GV	مدن صغيرة وقرى (V)	

المصدر : إعداد الباحث من خلال الحالة المدروسة

فهذا التنوع الكبير للزبائن المنتشرين على شبكة جغرافية واسعة كانت له آثارا وخيمة على الأداء الاقتصادي للمؤسسة القديمة وعلى قدرتها على تقديم خدمات مناسبة للزبائن في ظل هذه الأحجام الكبيرة<sup>(12)</sup>.

أما الشركات المتخصصة في الطرود الصغيرة، فقد تمكنت من اكتساب النجاح بفضل الاختيار الإنتقائي الواضح والسديد للمجال الاستراتيجي والمتمثل في حصر نشاطها في توزيع الطرود التي تقل عن 25 كلغ المرسل من جهات تتموضع في شبكة جغرافية محدودة والتي تقوم بالإرسال يوميا، علما أن المرسلين إليهم يتموضعون بدورهم في شبكة جغرافية محدودة كذلك<sup>(13)</sup>. فضلا عن ذلك، فقد أخضعت الإرسالات إلى إجراءات ووثائق مخففة.

(12), Auinn James ; B and all , Intelligent enterprise ; The free press ,New York. 1992.

وغني عن البيان، فإن حجم الأعمال الإجمالي المكافئ للسوق المستهدف ، والحصة السوقية المستهدفة من طرف النظام الاستراتيجي المتخصص كان كافيا لصياغة شبكة لجمع الإرسالات والطرود وتوزيعها، حيث توفر هذه الشبكة حجم نشاط اقتصادي ويمكن من التشغيل الكامل لشاحنات النقل.

وضمن هذه الشروط، فإن تكلفة الاستغلال أصبحت جد ملائمة جعلت المؤسسة قادرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية وبأسعار تنافسية. وقد مكن هذا الخيار الاستراتيجي من دفع حجم الأعمال نحو أفضل أدائه الاقتصادي.

إن التغطية الإستراتيجية المتخصصة، مثل الحالة التي تم وصفها والخاصة بجمع وتوزيع الطرود الصغيرة، تبين في العديد من قطاعات النشاط، أن المؤسسة يمكن لها زيادة حجم أعمالها من خلال التوسع مع مراعاة العوامل الاقتصادية المرتبطة بذلك<sup>(14)</sup>.

أما التغطية الشاملة غير المرتبطة بدراسة تكاليفية ، قد تؤدي بالمؤسسة إلى تقديم تشكيلة واسعة من الخدمات التي تتطلب حشد معدات وموارد ضخمة دون الحصول على حجم أعمال قادر على توليد فائض معتبر وامتصاص تكاليف الإستغلال الإضافية ؛ فلا بد عند التوسع أن نراعي القيد المتمثل في مقارنة الإيراد الإضافي  $\Delta R$  بالتكاليف الإضافية  $\Delta C$  إذ ينبغي تحقيق أدنى الشروط  $\frac{\Delta R}{\Delta C} > 1$  مع تقييم الوزن النسبي للمكسب الإضافي  $b_k$  مع مجموع المكاسب أي

$b_k / \sum b_i$ ؛ فإذا كان هذا الوزن النسبي ضعيفا ، فإنه لا يشجع الإدارة على إدماجه ضمن نشاطاتها، فالتوسع غير المدروس قد يجرم المؤسسة من الاستفادة من غلة الحجم، ويضخم تكاليف الاستغلال ويؤدي إلى تردي مستوى جودة الخدمات بمعدل سريع.

---

(14), Gabarro John ,J/ The dynamic of taking charge. Harvard business school: Press1987 pp 87-88

## خلاصة

تتميز الحالات المدروسة التي تعرضنا إليها بأهمية بالغة ، وذلك لأنها تجسد سلوكا عمليا لكيفية تنفيذ الاستراتيجية بالإرتكاز على البعد التكاليفي ضمن أفق تعظيم القيمة في منظور الزبائن.

فبالنسبة لمؤسسة لوقرمون Legourmannd ، فإنها تمكنت من التغلب على مشكل تحديد سعر التكلفة الذي أصبح يعكس حقيقة الموارد المستخدمة في المنتج من خلال استخدام طريقة التكلفة بواسطة الأنشطة كأداة لتحسين السيرورات واحتساب أسعار التكلفة باتخاذ السعر المفروض من السوق كمرجع. وهكذا أصبح لدى المؤسسة إمكانية التخلي عن الأنشطة التي لا تنعكس على تحسين قيمة المنتج من منظور الزبون ، وفي نفس الوقت توفرت لديها إمكانية حساب سعر التكلفة حسب المقاطع السوقية ، وحسب المنتجات أو حسب مسالك التوزيع ، وهذا يوفر لها استغلال سبقها التنافسي في مجال مقطع المنتجات الموجهة للتوزيع ، بالإضافة إلى تعديل مزيج السلع التي تنتجها .

أما بالنسبة لشركة الإسمنت ، فإن إستراتيجيتها ارتكزت على توقع حجم المصانع التي تتيح الإستفادة من اقتصاديات الحجم الكبير ومنحنى التجربة . وينبغي أن نؤكد أن الإستفادة من المتحولات التكاليفية في هذه الشركة ارتكز على اختيار الحجم الأدنى الفعال مع نقل المعارف والتجارب المكتسبة في المصانع القديمة إلى المصانع الجديدة للتمكن من تقليص التكاليف في أقصر مدة ممكنة.

وفي حالة سوق التوزيع ، نجد أن الشركات الداخلة الجديدة لسوق نقل الطرود تمكنت من منافسة الشركات القديمة من خلال انتقاء المقاطع السوقية التي تحقق أفضل نسبة تكلفة / قيمة ، وبالتالي عدم الإقدام على المقاطع التي تسنفد الكثير من الموارد مقابل حجم أعمال متواضع

## الفصل الخامس

### واقع التكاليف في مؤسسات القطاع الصناعي في الجزائر

#### تمهيد

يشتمل هذا الفصل على تناول مؤسسات القطاع الصناعي من حيث تطور نمط التسيير وتقييم واقع التكاليف مع التعرض إلى الجوانب التكاليفية والإستراتيجية لحالات عملية خاصة بمؤسسات إنتاجية.

وسنرى في الجزء الأول أن القطاع الصناعي ، تشكل بإنشاء الشركات الوطنية الخاضعة لنمط التسيير المركزي ، ثم كان مسرعا لسلسلة من الإصلاحات المتتالية أهمها إعادة الهيكلة العضوية والمالية ثم خطط التصحيح الداخلي لتدخل مرحلة الإستقلالية في التسيير ضمن مجمعات صناديق المساهمة ثم الشركات القابضة وأخيرا شركات إدارة مساهمات الدولة وسنبين أن القطاع الخاص بدأ يأخذ مكانته في ظل التحولات الجديدة ويشارك في توليد الدخل.

ونعرض في مرحلة ثانية أهم العوامل المفروزة للتكاليف في تلك المؤسسات ، أما في المرحلة الأخيرة فنتناول أهمية الجانب التكاليفي في المؤسسة من حيث كيفية حساب تكلفة المنتج في شركة الإسمنت وتقييم مزايا وحدود الطريقة المعتمدة واقتراح التدابير الكفيلة بجعلها أكثر إفادة ثم عرض الأبعاد لإستراتيجية للتغطية الجغرافية التي سلكتها شركة بروماسيدور مع تبيان مكانة البعد التكاليفي ضمن هذه الإستراتيجية.

## المبحث الثاني عشر

### تطور مؤسسات القطاع الصناعي في الجزائر

شهدت المؤسسة الاقتصادية في الجزائر تحولات مختلفة في نمط تسييرها ، حيث نتناول نشأة تلك المؤسسات خلال مرحلة التسيير الموجه ، ثم مرحلة إعادة هيكلة الشركات الوطنية ، لتليها التحولات المرتبطة باستقلالية التسيير وخطط التعديل الهيكلي . ويفيدنا هذا العرض في اكتساب الأفكار الأساسية التي تطبع نمط الإنتاج الصناعي الجزائري وتطور مستوى أدائه وحظوظه في النمو مستقبلا.

#### 1.12.5 . نشأة مؤسسات القطاع الصناعي في الجزائر

نشأ قطاع المؤسسات الصناعية من بعض المصانع و الوحدات الصناعية الموروثة من الفترة الإستعمارية ، بالإضافة إلى بعض وحدات القطاع الخاص. و في ظل غياب قطاع خاص قوي وتبني النهج الاشتراكي لإدارة الاقتصاد ، قامت الدولة بتأميم أغلب المؤسسات الاقتصادية والتوسع في الاستثمارات بمعدلات مرتفعة. فخلال الفترة الممتدة من 1967 إلى 1982 تم خلق عدة شركات وطنية ذات حجم كبير وأصبح الاقتصاد الجزائري يهيمن عليه القطاع العام.

وهكذا ظلت الشركات الوطنية لغاية 1987 تسيير مركزيا، حيث تعتبر عمليات وضع الأهداف و تخصيص الموارد واللوازم تقترح من طرف إدارة الشركة وتقرر من طرف جهاز التخطيط المركزي في إطار مخطط وطني شامل. إن عمليات الاستثمار المكثف قد أدى إلى تراكم ديون المؤسسات الاقتصادية مما أغرقها في عجز مالي يصل أحيانا إلى درجة العجز الهيكلي<sup>(1)</sup>. فما عدا قطاع المحروقات، سجلت مختلف القطاعات عجزا محاسبيا، بحيث بلغ متوسط العجز في الشركات الوطنية 8% من رقم أعمالها في سنة 1973 وارتفع هذا الرقم إلى 12% في 1978. وقد أدى العجز سنة 1973 إلى عدم تمكن الشركات الوطنية من تحقيق 16% من الاهتلاكات الصناعية (تجديد المعدات)، بل إن أعباء الاستغلال الجارية لم تكن مغطاة من الإيرادات (النواتج) إلا جزئيا<sup>(2)</sup>

(1) :Bouyacoub Ahmed ,La gestion de l'entreprise publique en algerie , OPU Alger 1988 , p 241

جدول ( 1.12.5 ) تطور نسبة الخسارة / رقم الأعمال (%)

صونبك SONIC	سونلغاز Sonelgaz	شركة مواد البناء SNMC	شركة الحديد و الصلب SNS	
0.39	0.94	16.30	28.90	1973
33	11.40	25.80	26.10	1978

المصدر: Synthèse du bilan économique et social, 1967-1978, MPAT, Mai 1980

إن العجز المتراكم للشركات الوطنية (SN) تم إرجاعه إلى عدة أسباب داخلية وخارجية:

– فعلى الصعيد الداخلي تم إرجاع العجز إلى كبر حجم الشركات الوطنية والتشعب المفرط لوحدها<sup>(3)</sup>، واختلال نظام المعلومات مما جعلها تتحمل تكاليف التعقيد بالإضافة إلى انشغالها

بمهام ملحة جعلت الإدارة تنحرف عن الوظائف الأساسية المنوطة بالمؤسسة الاقتصادية المتمثلة في التمويل والإنتاج والتوزيع. و تحملت المؤسسة نفقات أجور ضخمة بسبب تكديس العمالة التي وظفت بأحجام تفوق احتياجات الأنشطة والمهام، وهذا يدل على عدم احترام حجم العمالة المقررة لأي مؤسسة في سياق الجدوى الاقتصادية. ونشير إلى ظهور نزاعات نتيجة ثنائية القيادة وتعدد مراكز القرار والتطبيق السيء التسيير الاشتراكي للمؤسسات.

– أما على الصعيد الخارجي للمؤسسة فقد اتصفت الإجراءات والقوانين التي تنظم العلاقات بين الشركات الوطنية و الوصاية بالمركزية المفرطة في اتخاذ قرارات الاستثمار و التمويل والتسيير الإداري مما أثقل عمليات الشركة بالإجراءات البيروقراطية و ونشوء النزاعات.

وقد بينت بعض الدراسات أن مسيرو الشركات العمومية يضطرون إلى تنمية نوعين من الاستراتيجيات، إستراتيجية ذات طبيعة اقتصادية ترتبط مع أهداف المؤسسة، وإستراتيجية ذات طبيعة مؤسساتية<sup>(4)</sup> يسعون من خلالها إلى تفادي النزاعات مع الوصاية والحصول على تزكيتها وموافقتها على الأهداف و المشاريع و التمويل.

و من مظاهر القيود التي شاركت في ركود و عجز الشركات الوطنية نذكر:

(3)Ahmed bouyacoub ; op cit 245;

(4)M Tayeb Hafsi; Gerer L'entreprise publique ;opu ,ALGER, 1990,p 108

- شرط الحصول على تأشيرة الموافقة من الوصاية لتنفيذ المشاريع أو اقتناء الاستثمارات بل حتى شراء قطع الغيار الضرورية لتصليح آلات الإنتاج العاطلة.

- تقديم برنامج وشرح مفصل للمشروع لدى جهاز التخطيط الذي يملك سلطة الرفض أو القبول باعتباره المسؤول الأول على إدارة الاستثمارات.

- ضرورة التفاوض مع النظام المصرفي و فق اتفاقية قرض باعتباره الممول للمشروع المقترح.

### 2.12.5 . إعادة هيكلة الشركات الوطنية

أفرزت التجربة الجزائرية في التخطيط والتنمية قطاعا إنتاجيا يتميز بالعجز المالي المتراكم ويعمل بنسبة 50% من طاقته الإنتاجية<sup>(5)</sup> وأمام هذا الوضع ساد منذ 1980 الإعتقاد بضرورة إعادة هيكلة الشركات الوطنية وتحجيمها للتحكم في تسييرها، وكان الإنشغال الأساسي وراء إعادة الهيكلة العضوية هو ترشيد استخدام الموارد المتاحة وتحقيق المردودية المالية.

وكننتيجة لذلك انقسمت 85 شركة وطنية إلى 145 مؤسسة عمومية وقد رافقت عملية إعادة الهيكلة تطهيرا محاسبيا و ماليا برزت معه مشاكل و عراقيل سبب صعوبة تقسيم الذمة المالية بين المؤسسات العمومية الجديدة<sup>(6)</sup>. وبما أن إعادة الهيكلة العضوية لم يصاحبها إصلاحا قانونيا فإن وضع المؤسسة لم تشهد أي تغيير أساسي.

### 3.12.5 . استقلالية المؤسسات الاقتصادية

بعد الأزمة المالية لسنة 1986، شرعت الدولة في تطبيق برنامج التعديل الهيكلي وهو ما يعبر عن تخليها عن التسيير المركزي والإداري للاقتصاد وإرساء قواعد ضبط بواسطة ميكانزمات السوق. و قد بدأ مشروع الإستقلالية دون التخلي عن قانون امتلاك الدولة للمؤسسة. إلا أن القوانين المتعلقة بالإستقلالية في 1988 جعل المؤسسة الاقتصادية العمومية تقترب أكثر من المؤسسة ذات الأسهم و تعمل في إطار اقتصاد السوق.

و يقوم مبدأ الاستقلالية على إعطاء المؤسسة قانونا أساسيا ووسائل عمل تمكنها من أخذ زمام المبادرة وحرية استغلال طاقاتها الذاتية. وينتج قانون الاستقلالية إمكانية التعاقد و فق قواعد القانون التجاري مما يجعل المؤسسة تتحمل قيود السوق سلبا أو إيجابا ، و من هنا تبدأ مرحلة جديدة في حياة المؤسسة الاقتصادية العمومية بإعطائها إمكانية التصرف في موجوداتها والعمل على تحقيق نتائج إيجابية .

---

(5)Ahmed bouyacoub ; op cit. 260

(6) Fodil Hassam; Les chemins d'une croissance retrouvée. L'économiste d'Algérie ,ALGER, 2005

وهكذا تغير الشكل القانوني للمؤسسة الاقتصادية لتصبح شركة مساهمة SPA تخضع للقانون التجاري مثل قابلية الإفلاس والتصفية و إعادة النظر في هيئات الإدارة والتسيير الداخلي.

وبعد إلغاء القانون التوجيهي للإستقلالية في 1995 المتعلق بالخصوصة، تم وضع المؤسسات الاقتصادية تحت إشراف هيئة جديدة أخذت مكان الجهاز المركزي وهي صناديق المساهمة (Fonds de participation) التي هي شركات تخضع لنظام قانوني خصوصي وتعود ملكيتها للدولة، و هي مكلفة بتوظيف الإستثمارات بواسطة المشاركة في رأسمال المؤسسات العمومية الاقتصادية (EPE) بغرض تحسين المردودية والتنمية والمتابعة والرقابة ثم عوضت هذه الصناديق بالشركات القابضة Holding .

لقد وقعت على عاتق الشركات القابضة بالإشتراك مع المؤسسات الاقتصادية العمومية تحديد حافظة النشاطات والمخططات الاجتماعية الهادفة إلى تخليص المؤسسة من العمالة المكدسة سواء بتطبيق مخطط التصحيح الداخلي أو بواسطة حل تلك المؤسسات .

وحاليا فإن المؤسسات الاقتصادية العمومية تدير بالإشتراك مع شركات تسيير المساهمات SGP التي يبلغ عددها 28، حيث أن مهمة هذه الشركات تنحصر في تسيير حافظة من المؤسسات Portefeuilles d'entreprises، علما أن عدد المؤسسات يتغير من حافظة لأخرى، وتتنحصر المهام الأساسية الموكلة لشركات تسيير المساهمة في الآتي :

- ترجمة وتطبيق مخططات تصحيح وتأهيل وتنمية مؤسسات القطاع العام حسب المعايير التجارية الأكثر نجاعة.

- ترجمة وتطبيق برامج إعادة هيكلة وخصوصة مؤسسات القطاع العام باستخدام مختلف التصميمات القانونية والمالية الملائمة ( الإماج ، التنازل ، المساهمة الجزئية بالأصول، التنازل عن الأصول المالية والعينية ).

- متابعة تصفية الشركات التي تم حلها.

#### 4.12.5 . مؤشرات تحسن الأداء في الشركات الصناعية

من الضروري التأكيد على أنه منذ سنة 1997، عكفت الشركات القابضة Holding مع مسيري القطاع الإنتاجي على تطبيق القواعد الأساسية لتسيير المؤسسات، و كنتيجة لذلك سجلت الصناعة تحسنا في مستوى نشاطها بقيمة 157 مليار دينار سنة 1998 مقارنة بسنة 1997 بينما سجلت القيمة المضافة نموا قدره 12% ويدل ذلك عن توسع مستوى التكامل و ليس زيادة استهلاك عوامل الإنتاج الخارجية (الاستيراد). و قد صاحب ذلك تحسن الإنتاجية بالتوازي مع انخفاض معدل استهلاك المواد الوسيطة في الوحدة المنتجة ، مما دفع إلى تشجيع إمكانية خلق موارد ذاتية تغطي و لو جزئيا احتياجات تمويل خدمة الديون ورأس المال العامل بل و حتى الإستثمارات. فمرحلة التسيير في ظل صناديق المساهمة والشركات القابضة كانت تعمل على تخفيض تكلفة المنتج الصناعي النهائي، بالإعتماد أساسا على تخفيض أجور العمال وامتصاص فائض المخزون وتدنية مستواه.

و بصورة إجمالية، فقد انخفض حجم العمالة بعدد 37000 منصب الذي هو عبارة عن الفرق بين 108725 منصب عمل تم إلغاؤه و تشغيل 78597 عامل، و في قطاع الإسكان والأشغال الكبرى بلغ تقليص العمال معدل 22%<sup>(7)</sup> والذي ارتبط أساسا بالتسريح الإرادي والإحالة على المعاش المسبق و بالمقابل احتلت مرونة العمل Flexibilité de travail مكانتها لتجعل من العمل المؤقت وسيلة لمقابلة الاحتياجات لتنفيذ مهام محددة<sup>(8)</sup> وفق آجال مضبوطة.

جدول ( 2.12.5 ): تطور نشاط المؤسسات و تكاليف الأجور و المخزون

2000	1999	1998	
1-	1+	1-	رقم الأعمال %
5+	11-	4+	القيمة المضافة %
3-	7+	2+	مصاريف العاملين
1,6-	—	—	مخزون المواد والمنتجات (مليار دينار)

المصدر: معطيات وزارة الصناعة لسنة 2000

لقد ارتسم انخفاض حجم العمالة من دورة إلى أخرى و استمر تقليص عدد العمال سنة 2000 وهو ما يعبر عن حركة واسعة لإعادة هيكلة مستمرة تهدف إلى التحكم في التكاليف الكلية وتقليص نصيب العمالة من مجموع التكاليف و تحقيق الإستقرار للعدد الكلي للعمال.

(7), Fodil Hassam , op cit pp 123

(8) Fodil Hassam , op cit pp 124-126

و كنتيجة لذلك، فإن كل دينار يتم إنفاقه يحقق 5,44 دينار كقيمة مضافة و يعود ذلك إلى ارتفاع حجم الإنتاج في أغلب الفروع الصناعية<sup>(9)</sup>.

إن هذا الانخفاض في التكاليف المرافق لانخفاض الذمم المدينة قد أدى إلى توليد فائض في خزينة المؤسسات سنة 1997 بقيمة 7,3 مليون دينار مما سمح بإعادة تمويل دورة 1998 و بالتالي تخفيض الاستدانة بقيمة 332 مليار دينار بالنسبة لمجموع حافظات الشركات القابضة.

و بالنظر إلى مجموع هذه المؤشرات فإن الشركات الصناعية حققت تحسنا نوعيا ؛ ففي سنة 1997، سمحت النتائج المالية المحققة باتاحة السيولة المالية على مستوى مختلف حافظات الشركات القابضة بلغت 47 مليار سنتيم أعيد استثمارها في سنة 1998، و تمكنت الشركات خلال سنة 1997 من تحمل أعباء الاستدانة البالغة 57,6 مليار دينار والتي انخفضت في 1998 إلى 35 مليار دينار.

والجدير بالذكر أن النقطة السوداء خلال سنتي 1997-1998 تمثلت في ضعف الاستثمار. ففي 1998 بلغ الاستثمار 48 مليار دولار وسجلت المرودية مستوى محتشم ومنذ تلك السنة فإن الإنفاق الاستثماري ظل يتراوح ما بين 7 و 11 مليار دينار<sup>(10)</sup>.

وفي سنة 1999 فإن المؤسسات الاقتصادية تحررت من ضغوط التمويل البنكي مع توطيد التمويل الذاتي دون أن ننسى الاستفادة من صيغ معالجة الديون القديمة التي حول جزء منها إلى قروض متوسطة منها ما تم تجميده ، و منها ما أعيد شراؤه. فهذه النتيجة سمحت بتمديد الآثار الايجابية المتراكمة خلال 1997 و 1998 و بالخصوص على صعيد التحكم في التكاليف وتوازن الخزينة . "وقد ميزت الشركات سنة 1999 انخفاضا في الديون بمعدل 8 % و تقلص المخزون بنسبة 3 % و انخفضت مصاريف الأجور بـ : 2 % و أدى ذلك إلى توليد فائض في الخزينة، حيث أتاحت للشركات القابضة تدفقا ماليا صافيا بحجم 98,2 مليار دينار"<sup>(11)</sup> . غير أن مستوى الواردات من الموارد الوسيطة المستعملة في تشغيل جهاز الإنتاج خلال فترة ما بين 1999 و 2003 لم يسمح باستخدام الطاقة الإنتاجية بمعدلات مرتفعة.

وبشكل أساسي، يمكن أن نعتبر أن الصناعات العمومية في مجال شركات البناء والكيمياء والصيدلة تميزت بتحقيق معدلات مرتفعة في استعمال الطاقة الإنتاجية .

(9), Fodil Hassam , op cit pp 124

(10), Ministère de l'industrie Année 2000

(11) , Fodil Hassam , op cit p 124

إن قراءة المؤشرات التفصيلية لسنتي 1998-1999 تسمح بملاحظة أن إعادة الهيكلة المالية والجهود النشطة في أنماط التسيير المالي الداخلي قد أعطى نتائج مشجعة على المدى المتوسط ، فقد شهدت القيمة المضافة نموا معتبرا بالرغم من انخفاض مستوى الإنتاج و ضعف رقم الأعمال المحقق . و يمكن استنتاج أن المؤسسات، في مواجهتها لضعف الطلب من جهة وانخفاض المدخلات، بذلت جهودا كبيرة في الاستعمال الرشيد للمواد الأولية و مقاومة التبذير.

أما الفترة الممتدة ما بين 2001 و 2004 فقد تميزت بالنسبة للصناعة العمومية بالرتابة ودون اضطراب ملحوظ. و قد بينت النتائج الصناعية استمرار تردي القدرات الإنتاجية بالنسبة لعدد كبير من المؤسسات، إلا أنه في سنة 2004 أعلنت وزارة الصناعة عن تحسن كلي في نتائج قطاع الصناعة العمومي بارتفاع رقم أعمالها بمعدل 4% ( 675 مليار دينار) و نمو بمعدل 11% بالقيمة المضافة<sup>(12)</sup>.

يتبين مما تعرضنا له أن المؤسسات الصناعية قد بلغت أقصى جهودها في مجال تخفيض التكاليف و ترشيد استخدام الموارد؛ و هي حاليا تفتقر للموارد التكنولوجية والمعدات الحديثة، والمهارت الخاصة لتتمكن من تحسين قدراتها التنافسية، فحسب وزارة الصناعة فان حاجيات المؤسسات الصناعية للتوسع الاستثماري و رفع القدرات الانتاجية تصل الى 25 مليار دينار في حدودها الدنيا.

#### 5.12.5 . التحول البيئي للقطاع الخاص

كشفت العديد من الدراسات أن القطاع الخاص قد حقق نتائج واعدة بالنظر لتطور الإستثمارات التي بلغت قيمتها 16,3 مليار دينار في سنة 2000 ، وكان نصيب قطاع الصناعات الغذائية 51 بالمائة ، وحسب بطاقات الضمان الإجتماعي فإن مجموع المؤسسات في نهاية 1999 بلغ 145511 مؤسسة خاصة.

غير أن ما يعاب على القطاع الخاص الصناعي خارج المحروقات أن 90% منه عبارة عن مؤسسات مصغرة والتي تشغل 35 % من عمال القطاع. وتنشط 32 % منها في الصناعات التحويلية ( بشكل أساسي الصناعات الغذائية والنسيج والجلود ) أما الباقي فيتوزع بين قطاعي البناء والخدمات<sup>(13)</sup>.

12),Ibid ; p 126

13) :Ibid , p 127

ويبقى هذا القطاع محصورا في إطار المؤسسات العائلية giron familial من أجل الإستفادة من شروط تمكنه من الإختيار بين النشاط في القطاع الرسمي أو القطاع غير الرسمي أو في القطاعين معا وهذا حسب الظروف التي يراها أصحاب هذا القطاع أنها ملائمة.

**جدول رقم (3.12.5): نصيب القطاع الخاص في القيمة المضافة بالنسبة المئوية**

2004	2001	1989	
99.60	99.60	99.8	الزراعة
0.80	4.30	00	المحروقات
39	41.83	25.90	الصناعة خارج المحروقات
73.50	69.12	35.90	البناء والأشغال العمومية
77	76.10	44.40	النقل والإتصالات
93.60	93.90	77.10	التجارة
87.50	89.90	77.96	الخدمات
48	46.95	45.84	المجموع العام
88	78.50	61.20	المجموع خارج المحروقات

المصدر : الديوان الوطني للإحصاء

لقد استفاد القطاع الخاص - كما هو الحال بالنسبة للقطاع العام - من قروض البنوك العمومية سواء لتمويل دورة الإستغلال (قروض قصيرة الأجل) أو الإستثمار (قروض متوسطة وطويلة) ، وبالرغم من وجود تقنيات تمويلية أخرى مثل القرض بالإيجار والفكتورينغ ، إلا أن القرض البنكي ظل يشكل الأسلوب السائد في عملية التمويل ، لا سيما وأن معدل الفائدة يقدر ب 6% بفضل التحكم في معدل التضخم اعتمادا على تدخل البنك المركزي في المجال النقدي.

غير أن القطاع الخاص لم يستطع لحد الآن أن يخلق بديلا ملائما alternative viable من أجل نمو أقل تبعية للمحروقات. فهو يستثمر في قطاع البناء والخدمات للإستفادة من الطلب الذي أنشأته الميزانية الحكومية وتجنب المنافسة الخارجية الناجمة عن تحرير التجارة الخارجية ( اتفاقية الشراكة مع الإتحاد الأوربي ، الشراكة المرتقبة مع منظمة التجارة الخارجية ، اتفاقات التكامل الجهوية ).

جدول ( 4.12.5): تطور استفادة القطاعين العام والخاص بالقروض البنكية

2003	2002	2001	2000	1999	
55.71	56.48	68.65	70.62	81.33	القطاع العام
44.28	43.50	31.33	29.35	18.66	القطاع الخاص
0.01	0.02	0.02	0.02	0.01	الإدارة المحلية
100	100	100	100	100	المجموع

المصدر: Retrouvé , la modernisation en Algérie ; A.Benachenhou

( بالنسبة المئوية )

Alger 2004

فالتبيعة العائلية patrimonialiste للمؤسسات المتوسطة والصغيرة في الجزائر تؤدي إلى تعقيد القيود المؤسساتية ، إذ أن 95 % من هذه المؤسسات هي عبارة عن مؤسسات فردية EURL أو مؤسسات ذات مسؤولية محدودة SARL ، وهي لا تسعى نحو التحول إلى الملكية الخاصة ذات الطابع الاجتماعي<sup>(14)</sup> بحيث أن النشاطات الجماعية للمساهمين تؤدي بالضرورة إلى تقليص مساحة النشاطات غير الرسمية.

إن اقتصار الملكية الخاصة على المؤسسات العائلية من شأنه أن يقلص الإمكانات المالية للمؤسسة وفرصتها في الحصول على القروض البنكية ويؤدي بها إلى ارتفاع الإئتمان بالإضافة إلى رد فعل النظام البنكي من خلال تشديد شروط منح القروض ( ارتفاع تكاليف القروض ) . فالتبيعة الفردية لهذا القطاع وضعف مستوى الأمان وارتفاع تكاليف الصفقات كلها عوامل تساهم بقدر كبير في الحد من نمو حجم تلك المؤسسات الصغيرة ، ويجذبها نحو ممارسة العديد من نشاطاتها ضمن المجال غير الرسمي واللجوء إلى طرق إنتاج تعتمد على تكنولوجيا قديمة

وعمالة غير مؤهلة وهذا يحد من القدرة على بناء قدرات تنافسية قادرة على مواجهة المنافسة

الناجمة عن تحرير التجارة الخارجية<sup>(15)</sup> .

(14) :Benabdalla,Y. Les paradoxe de la rente administre , in revue d'économie et de statistique appliqué

(15) ; Ibid ;p 19

ومن آثار ممارسة النشاط ضمن الإطار غير الرسمي هو تخفيض نفقات العمالة ( عدم احترام الحد الأدنى للأجور ، تجنب الإشتراكات الإجتماعية كالتأمين والتقاعد، العطل المدفوعة ) حيث تتمكن هذه المؤسسات من اقتصاد 20 % من تكاليف العمالة<sup>(16)</sup>. ومن أسباب النشاط ضمن القطاع غير الرسمي هو الصعوبات المؤسساتية والمعدلات المرتفعة للضرائب وفائض العرض من العمالة يجعل العاملين يتنازلون عن حقوقهم في الحماية الإجتماعية .

غير أن الإستمرار في النشاط غير الرسمي ليس مجانا ، فالمؤسسة تفقد الكثير من الإمتيازات في مجال العدالة والأمن والإعانات الحكومية فضلا عن الغرامات التي تدفع عند اكتشاف النشاطات غير القانونية .

إن تحسين جذب المؤسسات في القطاع الرسمي يقتضي تجميع عدة شروط مثل : إلتزام المؤسسات بالتصريح الدقيق عن طبيعة النشاطات الممارسة ، إرساء الشفافية في المعاملات التجارية من خلال تعميم استعمال الفاتورة ووسائل الدفع الحديثة ، توفير العدالة للضمانات الكافية لتنفيذ العقود والبت في النزاعات في الأجال والشروط الملائمة<sup>(17)</sup> .

فتوفير هذه الشروط يمثل الحد الأدنى لفتح الإمكانية للمؤسسات لكي تحقق استثمارات أكثر أهمية ، واكتساب تكنولوجيا أكثر كفاءة وتحسين التسيير والتمكن من اكتساب موقع تنافسي أفضل.

---

(16)Benabdallah. Y ; Croissance économique et dutch disease en Algérie . in Revue du CREAD n<sup>o</sup> 75 ; 2<sup>e</sup> trimestre 2006.

(17)Mebtoul . A ,L 'Algérie face au défi de la mondialisation , tomes 1et 2 ,OPU

## المبحث الثالث عشر

### تقييم واقع التكاليف في المؤسسات الصناعية الجزائرية

ترتبط تكاليف الإنتاج بعدة عوامل مثل تكاليف الاستثمارات ومعدل استخدام الطاقة الإنتاجية للمصنع وجودة المواد الأولية ومدى توفرها وتكاليف الطاقة والأجور وتكاليف النقل المرتبطة بالمرافق الأساسية وسلسلة الإنتاج والإختلالات الوظيفية. وتكشف العديد من الدراسات عن أهم العوامل المسببة لارتفاع التكاليف في المؤسسات الصناعية، و نحاول في هذه الفقرة إبراز تلك العوامل المسببة لارتفاع التكاليف من خلال تناول العديد من مؤسسات القطاع الصناعي في الجزائر.

#### 1.13.5. تكلفة الاستثمارات

تعتبر تكاليف الاستثمارات من بين العناصر التكاليفية التي تتبلور في سعر التكلفة في صورة أعباء ثابتة (اهتلاكات وتكاليف أخرى). و تتميز المشاريع الصناعية المنجزة في الجزائر بارتفاع تكاليفها. و حسب ثيري<sup>(18)</sup> فإن تكلفة رأس مال المصانع المنجزة في الجزائر خلال 1970-1980 بلغت ضعف تكلفة نظيراتها من المصانع المنجزة في الدول الصناعية. فعلى سبيل المثال نجد أن تكلفة الاستثمار لكل طن محقق بالدولار الجاري في مركب الحديد والصلب للحجار بلغ 2500 دولار/الطن في حين أن نفس التكلفة في كندا تبلغ 1200 دولار/الطن وهذا بالنسبة لمركب من نفس الحجم و من جهة أخرى، فإن تطور نسبة تكلفة الاستثمار المتوسط للعامل تعطي صورة حول ارتفاع التكاليف في الجزائر.

#### جدول (1.13.5) : متوسط تكلفة الاستثمار للعامل (بالدينار الجاري)

1977-1967	1977-1974	1973-1970	1969-1967	
333000	467000	220000	63000	الصناعة (خارج المحروقات)

المصدر: synthèse du bilan 1967-1978. Mai 1980, p 27

و لقد اتخذ اتجاه ارتفاع التكاليف تطورا متسارعا بالنسبة للمشاريع المنجزة، كما هو مبين في الجدول (2.13.5):

(18): S.P.Thiery : la crise du système productif algérien, thèse d'état et sciences économique 1982, université de Grenoble, 1982,p 167

جدول (2.13.5) : تكلفة المشاريع المنجزة مقارنة بالتكلفة الابتدائية

التكلفة بعد الانجاز مقارنة بالتكلفة الابتدائية	الفترة
2.15 مرة	1969-1967
2.46 مرة	1973-1970
2.85 مرة	1977-1974

المصدر : synthèse du bilan op cit, p24

و ينبغي أن نشير إلى أن هناك قطاعات تتميز حسب طبيعتها بارتفاع الاستثمار، ويعود ذلك إلى أهمية نصيب تكلفة التجهيزات في تلك القطاعات مثل قطاع الصلب و الهندسة المدنية وبناء الهياكل. ففي مشاريع الصلب، نجد أن تكلفة التجهيزات تحتل النصيب الأكبر من تكلفة الاستثمار هذا فضلا عن تسارع ارتفاع أسعار التجهيزات في السوق العالمية، حيث أن مؤشر الأسعار في سوق الولايات المتحدة انتقل من 100 سنة 1967 إلى 116.3 سنة 1970 إلى 202 سنة 1976<sup>(19)</sup>. و بشكل أساسي، فإن أسباب ارتفاع تكاليف الاستثمار يمكن حصرها في العوامل الأساسية التالية :

- ثقل الإجراءات البيروقراطية للإدارات المحلية للجمارك و المالية.
- انقطاع مادة الاسمنت و معدات البناء و العمالة المؤهلة.
- ضعف نظام النقل و غياب الهياكل الملائمة.

فتظافر هذه العوامل يؤدي إلى تأخر انجاز المشاريع مما ينعكس على ارتفاع تكاليفها. فحسب دراسة لمنظمة الأمم المتحدة للتنمية ONUDI، فإن التأخر في إنجاز الاستثمار يؤدي بمفرده إلى رفع قيمة الاستثمارات الإبتدائية بمعدل 1,4 % شهريا ، ويبدو أن تكلفة الاستثمار لوحدات الصلب المتكاملة في الجزائر و فنزويلا ن تبلغ من 2 إلى 3 أضعاف التكاليف الممارسة في الولايات المتحدة و اليابان.<sup>(20)</sup>

( ) , F.Yachir , Forces Et Faiblesses Des Sidérurgies Du Tiers –Monde; CREA.D 1983, pp 11-7519  
( ); Ibid ; pp 11-7520 (

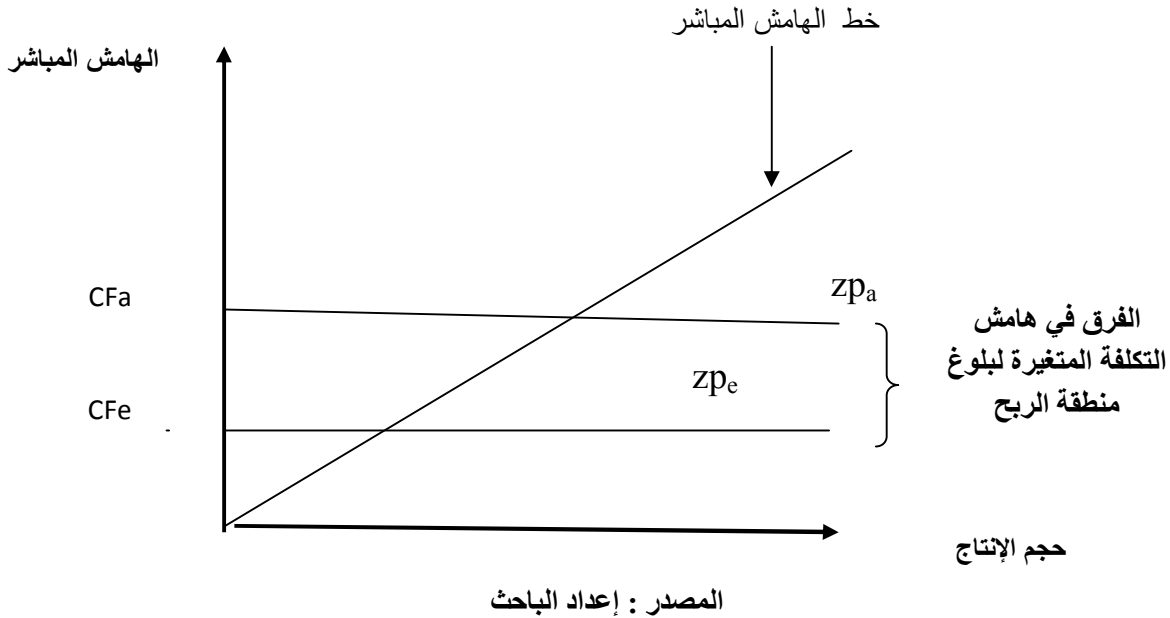
جدول(3.13.5) : نصيب الظن من تكاليف الاستثمارات لبعض الدول في الوحدات المتكاملة لإنتاج الصلب.

الدولة	الطاقة الانتاجية(بالطن)	التكلفة للطن(دولار أمريكي)	ملاحظات
فرنسا	غير محدد	700	
فنزويلا	5000000	2000	مشروع دوليا
الجزائر	500000	2000	انشاء المرحلة الاولى للوحدات المتكاملة
الولايات المتحدة	-	1050	متوسط 1976
اليابان	-	700	تعديلات متوسطة 1976

المصدر : Centre de Recherche en Economique Appliquée, SNED, 1980

فتضخم تكلفة الإستثمارات في شركة الصلب الجزائرية يؤدي بالضرورة إلى خلق معوقات تكاليفية للمؤسسة يجعل تداركها أمرا عسيرا في المدى القصير ، ويتطلب استخدام كامل الطاقة الإنتاجية ورقم أعمال مرتفع جدا لامتناس التكاليف الثابتة في أقرب الآجال. ويمكن أن نمثل الفرق في ارتفاع تكاليف الإستثمار بين الشركات الأجنبية للصلب والشركة الجزائرية وأثر ذلك على مستوى عتبة المردودية في الرسم البياني (1.13.5):

شكل (1.13.5) أثر ارتفاع تكلفة الإستثمارات على المردودية



يظهر الشكل (1.13.5): ارتفاع مستوى منطقة الربح بالنسبة لشركة الصلب الجزائرية بسبب ارتفاع التكاليف الثابتة  $CFa$  ، فعتبة المردودية  $zpa$  للشركة الجزائرية يصعب تداركها لأنها تتطلب رقم أعمال مضاعف مقارنة بمثيلاتها من الشركات الخارجية  $zpe$  التي يسهل بلوغها بسبب انخفاض تكاليف الإستثمار لمستوى  $CFe$ . إن هذا يفسر بقدر كبير ارتفاع أسعار شركة الصلب (سيدار) مقارنة بأسعار نفس المنتجات المستوردة خلال الفترة 1996.

جدول (4.13.5) : مقارنة أسعار منتجات سيدار بمثيلاتها المستوردة

الوحدة :دج/طن

المنتجات	الأسعار المستوردة Cif	سعر بيع " سيدار "
لفائف	17900	22192
مسطحات	19800	28000
حديد أبيض	38800	50500

المصدر : وثائق سيدار

ونعتقد أن التغلب على تضخم تكاليف الاستثمار يحتاج إلى ضرورة إجراء دراسة جادة ومتأنية لتكاليف الإنجاز وإعداد برامج مفصلة لمراحل انجازه وجدولة تمويل المشاريع حسب مراحل الانجاز و تحديد خطط التمويل بالمواد و تقدير الاحتياجات من العمالة المؤهلة حسب المهام. ومن الضروري الاستعانة بنماذج تخطيط المشاريع وأدوات حساب تكلفتها والبدائل المختلفة لتقليصها وتعتبر طريقة التكلفة المستهدفة Target costing وطريقة بارت PERT وأنظمة الموازنات التقديرية من الأدوات الفعالة للتوقع والتحكم في تكاليف الإستثمار، غير أن هذه الوسائل لن تكون مجدية إلا في ظل إصلاح الإدارة وتخفيف الإجراءات البيروقراطية و إصلاح النظام البنكي.

### 2.13.5 . حجم المؤسسات الصناعية

إن استراتيجية التصنيع في الجزائر اقتضت إنشاء مؤسسات صناعية تأخذ في أغلبها صفة المركب الصناعي، ويستجيب هذا الاختيار للرغبة في تلبية حاجات الطلب الوطني و تحقيق أهداف المخططات الوطنية دون مراعاة عامل توازن المنشأة ونموها. و في الحقيقة، فإن كبر حجم المؤسسة يساعد على ممارسة استراتيجية الهيمنة على السوق و الاستفادة من اقتصاديات الحجم الكبير و الاعتمادية synergie ، غير أن ذلك لا يتحقق إلا في ظل توفر المؤسسة على موارد بشرية تتمتع بمعارف و مهارات تكنولوجية و قدرات تنظيمية ونمط تسيير يساعد على تحقيق النجاعة والفعالية . ويعتبر ضيق السوق والمنافسة من العوائق التي تحد من قدرة المؤسسة على تسويق منتجاتها. و بالتالي فإن أهم العوامل التي تأخذ في الإعتبار عند تحديد حجم المؤسسة هو تقدير حجم الطلب المتوقع و الربح الذي يمكن تحقيقه، كما هو واضح في المثال المعروض في الجدول (5.13.5) :

#### جدول (5.13.5) : دراسة مشروع بناء مصنع للخشب الصناعي

(حسب التحليل البايزي analyse bayesienne )

الاستراتيجية S3	الاستراتيجية S2		الاستراتيجية S1		احتمالات الطلب	حجم الطلب متر مكعب	ال سنة	
	الربح المتوقع	الربح	الربح المتوقع	الربح ح				الربح المتوقع
60	600	100	100	260	260	0.10	200000	01
600	2000	900	0	168	0	0.30	400000	02
2200	5500	3040	300	0	560	0.40	1000000	03
2400	1200	1520	0	216	0	0.20	2000000	04
	0		760	0	540			
			0	108	0			
			760	0	540			
			0	0	0			
5260		5560		518				
				0				

ويتناول المثال عرض الأرباح المتوقعة لثلاثة مشاريع S1، S2، S3 تتناسب أحجامها مع أربعة مستويات للطلب على المنتج.

تقضي الإستراتيجية S1 بإنشاء وحدة طاقتها المتوسطة 700000 م<sup>3</sup>، أما الإستراتيجية الثانية S2 فتتماشى مع وحدة إنتاجية طاقتها 1400000 م<sup>3</sup>، وتمكن الإستراتيجية S3 من بلوغ طاقة قدرها 2300000 م<sup>3</sup>. نلاحظ من الجدول أن الوحدات الكبيرة مثل S3 لا يرتفع ربحها إلا عند مستويات أعلى من الطلب و ذلك بسبب ارتفاع تكاليفها الثابتة. ومن مقارنة المشاريع الثلاثة، نجد أن المشروع S2 ذو الحجم المتوسط يعطي أفضل مستوى للربح، وبالإمكان حساب تكلفة عدم التأكد من معطيات الجدول (6.13.5) :

### جدول (6.13.5) : الاستراتيجيات المختارة حسب مستويات الطلب

( حسب التحليل البايزي analyse bayesienne )

الربح المتوقع	الإجمال	النتائج المشروطة	الاستراتيجيات	الطلب	الدرجة
260	0.10	2600	S1	200000	1
1680	0.30	5600	S1	400000	2
3040	0.40	7600	S2	1000000	3
2400	0.20	12000	S3	2000000	4
7380					

المصدر : إعداد الباحث

حسب الجدول السابق، تم اختيار أكبر مستويات الربح حسب الطلب، و هذا ما يعطينا أقصى ربح متوقع قدره 7380، و بالتالي فإن تكلفة عدم التأكد تساوي الفرق بين الربح المتوقع للمشروع المتوسط S2 و الربح الأقصى 7380 أي :  $1820000 = 5560000 - 7380000$  و هو الفرق الذي تسعى المؤسسة إلى عدم تضييعه من خلال بلوغ أقصى مستوى من المبيعات في ظل الإستراتيجية S2 المتعلقة بالمصنع ذو الحجم المتوسط.

ولا شك أن المشروعات المتوسطة و الكبيرة تكون مؤهلة للاستفادة من تخفيض تكلفة منتجاتها نظرا لتمكنها من استغلال مصادر اقتصاديات الحجم مثل قانون المضاعفات في صناعة السيارات و اقتصاديات الحجم المرتبطة ببعض قوانين الفيزيائية و منحى التجربة الناتجة من تكرار العمليات. غير أن المشاريع الكبيرة قد تواجه نفقات إضافية ناتجة من تعقد عملية التسيير في حالة التكامل الرأسي أو العمودي و تنوع المنتجات و تشتت الوحدات الإنتاجية و الأقسام والفروع مما يصعب الرقابة و التنسيق وظهور السلوكيات الانتهازية لبعض الأفراد و النزاعات الناشئة من أسعار التحويل بين الوحدات و النزاعات الثقافية الخ....، وقد ساد الاعتقاد لدى العديد من الدارسين في فترة الثمانينات أن الوحدات الإنتاجية

الأقل تركيزا و ذات الحجم المتوسط تعتبر أكثر نجاعة و فعالية من الوحدات الكبرى، حيث صرح وزير التخطيط في مارس 1980 أن "التصنيع سيتمحور حول الوحدات الصغيرة...."<sup>(21)</sup>

(21) : bulletin économique de l'A.P.S mars 1980 d'après Bouyacoub, op cit, p 144.

### 3.13.5. معدل استخدام الطاقة الإنتاجية

يعتبر معدل استخدام الطاقة الإنتاجية مؤشرا على درجة التحكم في تشغيل الوحدات الإنتاجية، وفي حالة انخفاض نسبة استخدام الطاقة الإنتاجية فإن ذلك ينعكس مباشرة على ارتفاع تكاليف الإنتاج بسبب حرمان المؤسسة الاقتصادية من اقتصاديات الحجم وتحملها تكاليف نقص الفعالية. وقد لوحظ وجود اختلاف كبير في معدل استعمال الطاقة من مؤسسة إلى أخرى بل إن هذا الاختلاف قائم بين الوحدات الإنتاجية التابعة لنفس المؤسسة، الأمر الذي يحدث الإختناقات ويؤثر على اختلاف تكلفة المنتج الواحد. فمثلا بالنسبة لمؤسسة الورق، نجد أن معدل استعمال الطاقة يتميز بالضعف الكبير حسب تقارير النشاطات لهذه المؤسسة سنة 1980 والتي كانت: في وحدة عجينة الورق 25 %، وحدة ورق الطبع والكتابة 44 %، وحدة ورق التغليف 45 %

إن ضعف معدل استخدام الطاقة الإنتاجية في مؤسسات القطاع الصناعي يفسر بقدر كبير انخفاض نسبة تغطية الطلب الوطني من سنة إلى أخرى بالرغم من التوسع في جهاز الإنتاج؛ ففي سنة 1977 نجد أن 100 دج من المنتجات المستهلكة وطنيا لا تتضمن سوى 24 دينار من أصل وطني والباقي مغطى من الواردات.

### جدول ( 7.13.5 ) معدل تغطية الطلب الوطني

السنة	1967	1973	1974	1977
المعدل	48%	38.8%	26.40%	24%

المصدر: ; op cit .synthèse du bilan

فضعف فعالية جهاز الإنتاج يكرس تبعية الاقتصاد ويرفع أسعار المنتجات مما يضعف تنافسيتها ويضعف التكامل بين مختلف القطاعات. ويمكن الكشف عن عدة عوامل تتسبب في انخفاض معدل استخدام الطاقة الإنتاجية وهي:

### 1.3.13.5. ضعف معدل تصاعد وتيرة الإنتاج

لوحظ في العديد من الوحدات الصناعية في الجزائر، أن المدة اللازمة لبلوغ الطاقة الإنتاجية العادية للمصنع تتطلب عدة سنوات مما يدل على ضعف وتيرة الإنتاج<sup>(22)</sup>. ويفسر هذا الضعف بعدم

(22). B .Murgue ; 15ans d'industrialisation en Algérie ; Maghreb Développement ; septembre 1978

بعدم تمكن المؤطرين والعاملين من التكيف مع طبيعة عملية الإنتاج لا سيما مع وجود أخطاء وعيوب في تصميم المصانع وكذلك عدم ملاءمة المواد الأولية المحلية لأنواع التجهيزات المستعملة الخ...

ففي قطاع منتجات الصلب والكيمياويات تبين أن الأجل اللازمة لبلوغ الطاقة العادية للمصنع تستغرق من 7 إلى 8 سنوات، وهي آجال طويلة تهلك خلالها أغلب التجهيزات قبل بلوغ التشغيل الكامل للطاقة الإنتاجية<sup>(23)</sup>.

### 2.3.13.5 . تكرار انقطاع التشغيل

تتميز الوحدات الصناعية بتكرار الانقطاعات تتسبب فيها عدة عوامل خارجية مثل نقص الماء الصالح للاستغلال، انقطاع التيار الكهربائي، نقص المادة الأولية. أما الانقطاعات الناتجة من الأعطال التقنية فهي عديدة تتسبب فيها: انكسار القطع، نقص قطع الغيار، صعوبة ضبط الآلات، ضعف الصيانة الخ...

جدول (8.13.5) : حجم ساعات توقف الإنتاج للسداسي الأول 1998 المؤسسة الوطنية للإسمنت

الوحدات	فرن		الكلينكر		السحق
	ساعات العمل التقديرية	معدل الانقطاعات	ساعات العمل التقديرية	معدل الانقطاعات	
1 زهانة (1)	8688	2776	17376	35.98%	65.36%
2-زهانة (2)	4344	2414	4344	55.57%	50.57%
3-حجار السود	8688	2495	8688	28.71%	28.00%
4- مفتاح	4344	1403	8700	32.29%	65.60%
5- الشلف	4688	4000	4344	46.00%	27.60%
	28236	20088	43440	35.72%	52.89%

المصدر: تقرير النشاط للمؤسسة الوطنية للإسمنت (وثائق داخلية)

وفيما يخص المؤسسة الجهوية للحبوب ومشتقاتها ERIAD ، فقد تم حصر مسببات الانقطاع في العوامل التالية<sup>(24)</sup>:

نقص مخزون التغليف (التعبئة) ، الإنقطاعات التقنية (انقطاع سير الإنتاج، انكسار قطع الغيار ، الخ...) ، نقص المواد الأولية، التعطل في شحن المنتجات، تقادم المعدات ، تضخم المخزون من المنتج التام ، تلف المواد الأولية، نقص الماء، نقص قطع الغيار والصيانة، مشاكل النقل، صعوبة تسويق المنتجات.

### 3.3.13.5. صعوبة تسويق المنتجات

تواجه بعض الوحدات الصناعية صعوبة في تسويق منتجاتها، مما يضطرها إلى التوقف عن الإنتاج. فهناك مؤسسات تصنع منتجات تلبي حاجات حقيقية، إلا أن المؤسسات المستعملة تفضل عليها منتجات أخرى متشابهة أو مماثلة تؤدي نفس الوظيفة ولكنها أقل تكلفة، وكمثال على ذلك إحلال منتجات فيروفيال Ferrovial للأعمدة الحديدية بمنتجات أخرى ينتجها مصنع للصلب. وهناك وحدات تصنع منتجات لا تخضع لمعايير السوق مثل وحدة صوناكوم لإنتاج البراغي والسلال (vannes et vis) في حين نجد مؤسسات تصنع منتجات تجاوزتها التكنولوجيا (نهاية دورة حياة المنتج) وبشكل أساسي يمكن إرجاع التشغيل غير المنتظم للوحدات الصناعية إلى الأسباب التالية:

- صعوبة التحكم في التكنولوجيا المستعملة.
- أخطاء تصميم الوحدات الصناعية.
- عدم ملاءمة المحيط الاقتصادي والصناعي.
- سوء التنظيم.

( A.Bouyacoub, La gestion de l'Entreprise industrielle publique en Alger,24(

volum I, OPU, Alger, (1988), p169

### 4.3.13.5 . ضعف مرونة النظام الصناعي

من بين العوامل الأساسية لعدم القدرة على تسويق المنتجات هي ضعف مرونة النظام الصناعي ، حيث أن المرونة تكسب النظام الصناعي للمؤسسة قدرة على التكيف من أجل تحسين إمكانية اندماجه في المحيط ورفع حظوظه في البقاء. وتتجسد مرونة النظام الصناعي للمؤسسة في قدرته على تعديل مكونات المنتج وخصائصه التقنية ، وحجم المدخلات ، وتكييف وسائل وطرق الإنتاج ، والخدمات المقدمة للزبون<sup>(25)</sup>.

جدول (9.13.5): المتحولات المكونة لمرونة النظام الصناعي

نوع المرونة	المتحولات ذات الخصوصية	المضمون
مرونة المنتجات	- التنوع .....	* قدرة النظام الصناعي على معالجة مجموعة منتجات تتميز بالتنوع
	- الإحلال .....	* قدرة النظام الصناعي على إحلال المنتجات القديمة بأخرى جديدة
	- التعديل .....	* القدرة على تعديل المنتجات الحالية
مرونة السيرورة	- الحجم .....	* القدرة على تعديل حجم الموارد مع حجم الطلب
	- الطرق .....	* إمكانية الاختيار بين عدة طرق وسيرورات صناعية
مرونة المدخلات	- الخصوصية .....	* القدرة على التكيف السريع مع التحولات غير المتوقعة لخصوصية المدخلات

المصدر: J. Tarondeau ; op cit , P 262-262 بتصرف

وتتأى مصادر المرونة من فائض في الطاقات على مستوى الوسائل والأفراد والوظائف والكفاءات وتوفر السيرورات البديلة. وتزداد الحاجة إلى تلك الطاقات الإضافية كلما ارتفعت درجة التحول في المحيط وانخفضت دقة التقديرات<sup>(26)</sup>.

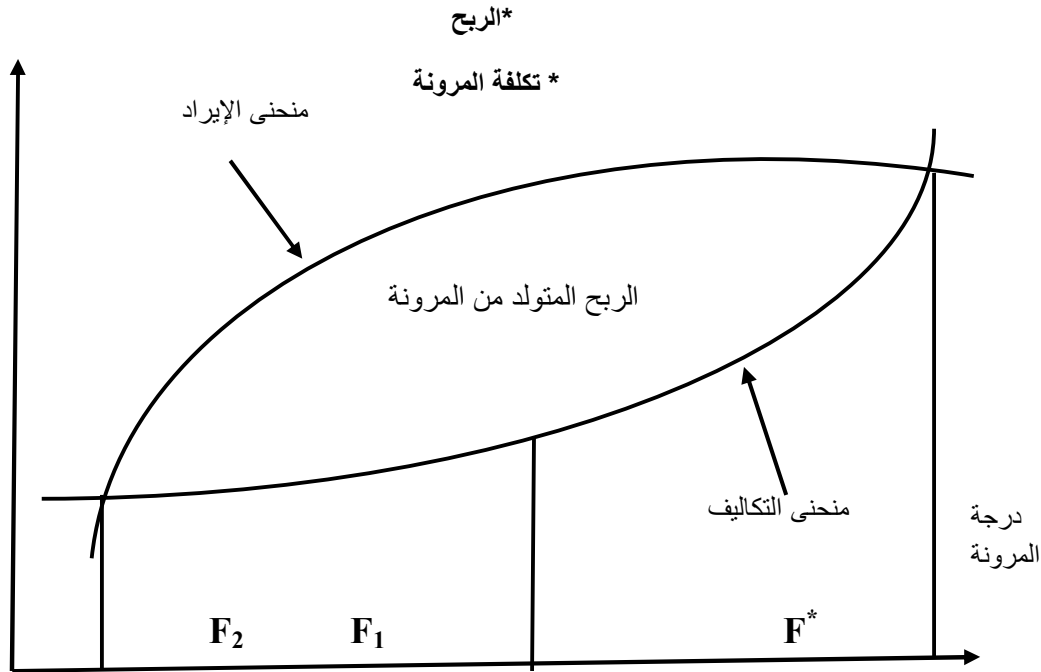
ولا شك أن المرونة تولد مكاسب ناتجة من أفضل تكييف للمنتجات والخدمات المعروضة مع الطلب ، ومن اقتصاديات التنويع التي تعوض اقتصاديات الحجم وتقلص رأس المال العامل.

( 25), P., Swamidas .Manufacturing Flexibility. OMA. Waco. Texas.1988. P 29

(26 ), Ibid ; P 30

وبالتالي ، فإن مصادر المرونة لا تستخدم كمصدر للسبق التنافسي إلا إذا كانت ستولد مكاسب تفوق تكاليف الطاقات الإضافية المرتبطة بتلك المرونة.

شكل (2.13.5): تمثيل اقتصاديات المرونة



: المصدر

يمثل الشكل (2.13.5) التغيير في التكاليف والإيرادات الناتج عن الإستثمار من أجل رفع مرونة النظام الإنتاجي؛ حيث يتجسد ضعف المرونة في المستوى  $F_1$ ، أما بداية من المستوى  $F_2$  فأكثر ، فهو يعبر عن مستوى مرتفع جدا من المرونة يفرز تكاليف إضافية تفوق الإيرادات ، ويتموضع المستوى الأمثل للمرونة في النقطة  $F^*$  التي تحقق أكبر فرق بين الإيرادات والتكاليف.

وقد واجهت العديد من المؤسسات الوطنية صعوبة كبيرة في تسويق منتجاتها وتكدسها في المخازن لعدم مطابقتها مع المواصفات الفنية مثل ما تعرضت له مؤسسة صوناكوم البرواقية لصناعة السلال ، ونعلم أن مرونة النظام الإنتاجي يتطلب سرعة في اتخاذ القرارات ومرونة إدارية عالية الأمر الذي كان مفقودا في نمط تسيير المؤسسات الوطنية.

#### 4.13.5. تكاليف الجودة

أصبحت الجودة تحتل مكانة هامة ضمن انشغالات المؤسسات وتشكل عامل التميز التنافسي. فمن الرقابة على المنتجات عند نهاية عملية الإنتاج، اندرج مسعى الجودة ضمن منظور توقعي مع التطور الهام لنظام الجودة الشاملة. ومن الضروري التذكير، بان انخفاض جودة المنتجات سيجعل المؤسسة تتحمل تكاليف تتسبب فيها ضياع المنتجات المصنعة المعيبة أو خسارة بسبب انخفاض أسعارها أو بسبب إعادة استرجاعها. وهناك تكاليف جودة ناشئة من موقف الزبون تجاه منتجات المؤسسة؛ وتؤدي تلك التكاليف إلى فقدان الزبائن وفقدان الحصة السوقية. وتتكون تكلفة الجودة الناشئة من السوق من تكلفة عدم الرضا وتكلفة ضياع الشهرة والتكاليف التي يتحملها الزبون فور استلام منتج رديء. وفيما يخص المؤسسات الصناعية في الجزائر، فإن تحرير التجارة الخارجية دفع أغلب المؤسسات إلى إعادة تحديد منتجاتهم ومراجعة طريقة الإنتاج.

وحسب الدراسة الميدانية لعلّي طوباش التي أجراها في العديد من المؤسسات الصناعية، فإن البيانات حول علاقة التكلفة بالجودة في القطاع الصناعي تضمنت الإجابات التالية:

#### جدول ( 10.13.5 ) : (التكلفة \ الجودة)

النسبة في ارتفاع	النسبة في انخفاض	
أكثر من 30 إجابة	أقل من 14 إجابة	عدد الإجابات

المصدر: Ali TOUBACHE , annale de la faculté des sciences économiques ,  
juin 2002;p 86 université d' Oran,

إن الجدول السابق يظهر تركيز الإجابات حول ارتفاع التكلفة بالنسبة لجودة المنتجات ويعتبر ذلك مؤشرا على أن المؤسسات الخاضعة للدراسة تنتج سلعا ذات جودة منخفضة ومتميزة بتكاليف مرتفعة، ، وقد تمثل هذه البيانات دلالة على بطء تكيف المؤسسات الجزائرية مع سوق تنافسي بعد تحرير التجارة الخارجية.

ولقد انتبهت العديد من المؤسسات الإنتاجية في الجزائر إلى أهمية عامل الجودة في تعزيز الموقف التنافسي، مما دفع الكثير منهم إلى رصد نفقات لتغطية برامج تحسين جودة المنتجات والجودة الشاملة والسعي لاكتساب شهادات المطابقة ISO .

وفي نفس سياق الدراسة لعلّي طوباش وحسب الإجابات، فإن معوقات الجودة انحصرت في نقص التجهيزات أو تقادم بعضها بالإضافة إلى نقص المواد الوسيطة الملائمة لعملية الإنتاج وضعف تأهيل الأفراد ونقص مواد التغليف<sup>(27)</sup>. ونعتقد أن أهم عوامل تحسين جودة المنتجات تركز على رصيد المهارات المهنية المكتسبة والمعارف التكنولوجية الفردية والجماعية ومقدار التعاون بين الأقسام والعمل ضمن فرق للبحث والتطوير.

#### 5.13.5. التكاليف الخفية

إن التكاليف الخفية ترجع أسبابها إلى تحمل المؤسسة لتكاليف الإختلالات الوظيفية ونشاطات الضبط المرتبطة بها، بالإضافة إلى تأثير العامل البشري في المؤسسة مثل التغيّبات وحوادث العمل وضعف الإنتاجية، ومعدل دوران العمالة.

وقد تميزت الوحدات الصناعية في الجزائر بارتفاع حركة القوة العاملة؛ وعمليا، فإن جماعة العمل تتغير كل أربع سنوات كما هو الحال في مركب الصلب بالحجار حيث أن معدل دوران العمل يتذبذب حول معدل 15% في سنة 1978؛ أما معدل التغيّبات فقد ترواح في مصنع الكرامة (وهران) للنسيج ما بين 10% و 25% خلال نفس السنة (28)

#### جدول ( 11.13.5 ) :معدل دوران الأفراد

السنة	1973	1974	1975	1976	1977
معدل دوران الأفراد	12%	14%	15%	18%	16%

المصدر: وثائق مؤسسة الصلب -الحجار

وفي إطار خطط التصحيح الداخلي خلال سنة 1999، فإن إجراءات تقليص حجم العمالة دون دراسة متأنية والتي بلغت 384221 منصب ، أدى إلى فقدان الكفاءات مما أثر سلبا على أداء المؤسسة.

ويلاحظ في الفترة (97- 2000) تحسن محسوس في إنتاجية العمل رافق ارتفاع معدل الناتج الداخلي الخام، كما هو ظاهر في الجدول ( 11.13.5 ). ويرجع ذلك إلى الصرامة في إدارة العمالة المرتبطة بخطط التعديل المطبقة في المؤسسات الصناعية خلال فترة الإصلاحات.

---

(27) , Ali TOUBACHE, OP CIT . P 30

(28) , A.Bouyacoub , OP CIT . P 172

جدول ( 12.13.5 ) : العلاقة بين إنتاجية العمل والناتج الداخلي الخام في الجزائر للفترة

(1997-2000)

السنة	نمو إنتاجية العمل	الناتج الداخلي الخام
1997	استقرار	+ 5.4%
1998	+ 1%	+ 6.5%
1999	+ 2%	+ 7.5%
2000	+ 3%	+ 8.5%

المصدر: صندوق النقد الدولي عن:

Fodill Hassam ;op cit p 127

ويتبين من خلال دراسة عوامل ارتفاع التكاليف في المؤسسات الجزائرية ضرورة العناية بتجاوز تلك الأسباب من خلال مجموعة من التدابير التي تتمحور في العناصر التالية :

- بالرغم من أن المؤسسة تكون رهينة اختياراتها السابقة مثل اختيار الموقع الصناعي وحجم المشروع وطبيعة الأسواق والنشاطات ، فإن متطلبات تحسين الأداء تركز على إعداد خطط هيكلية وفق المتطلبات المستجدة للسوق والمنافسة ، إذ ينبغي لتلك الخطط أن تنصب على تعويض بعض المعدات القديمة وإعادة النظر في سيرورات الإنتاج من أجل تحسينها .  
- تجديد المنتجات بإعادة النظر في مكوناتها وتعديل مستوى جودتها بما يتناسب مع المقاييس الفنية والمواصفات المطلوبة ورغبات الزبائن.

- تفعيل التعاون في إطار الشراكة من أجل تنشيط المؤسسة وتوفير موارد التمويل ونقل التكنولوجيا وتحسين الجودة.  
- تصميم نظام ملائم للتكاليف يرصد تدفق الأعباء ويكشف عن الموارد المستهلكة من مختلف النشاطات ، والتخلص من النشاطات التي لا تخلق القيمة للزبائن علما أن أغلب المؤسسات الإقتصادية لا تتوفر على نظام متكامل لمعالجة التكاليف وحساب سعر التكلفة وإن كانت تتوفر على نظام للتكاليف ، فلا يتم استغلاله على النحو الذي يساعد على ترشيد الأداء وقد يعود ذلك إلى عدم انتشار الوعي التكاليفي ونقص المهارات التي تساعد على الحد من تضخم أسعار تكلفة المنتجات والصمود أمام المنافسة.

- ضرورة تكوين بعض الأفراد لاكتساب كفاءات تكنولوجية خاصة مرتبطة بالنشاطات والعمليات المحورية التي يتوقف عليها مستوى الأداء .

- تأهيل الأفراد للتحكم في العمليات الإنتاجية وتفادي الإنقطاعات المتكررة في عملية الإنتاج.  
- توكيل بعض العمليات للمناولة للتخلص من تكاليف الصنع الإضافية بشرط أن يكون ذلك مرتبطا بمستوى الجودة ومرتكزا على دراسة مقارنة للتكاليف ( تكلفة الصفقات واقتناء المواد من المناولين وتكلفة الصنع داخل المؤسسة )  
- تكييف نظام الأجور والمكافآت بما يتناسب مع كفاءات الأفراد ومستوى أدائهم وإعداد نظام مكافآت خاص بالأفراد ذوي الكفاءات والمهارات النادرة .

- تحسين الرقابة الإدارية على مستوى الأداء بالاستعانة بلوحة القيادة المتوازنة التي ترصد المؤشرات المالية وغير المالية.

- بعث روح التعاون والمبادرة والإبداع والعمل على غرس القيم والثقافات التي تخدم العمل ضمن فرق وجماعات لحل المشكلات المستعصية وتحسين السيرورات والعمليات.

## المبحث الرابع عشر

### تقييم كيفية معالجة التكاليف في مؤسسة الإسمنت بالحامة

نتناول في هذا المبحث دراسة حالة لمؤسسة وطنية وحيدة المنتج monoproduit تطبق نظاما لحساب التكاليف، ونحاول تبيان جوانب القوة والضعف في كيفية معالجة التكاليف في هذه المؤسسة

#### 1.14.5. مدى انتشار تطبيق أنظمة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر

هناك العديد من المؤسسات الصناعية التي تطبق نظاما لحساب تكلفة المنتجات حيث تعتمد على تقسيم الوحدة الصناعية إلى مراكز تكاليف يتم من خلالها معالجة الأعباء وتحميلها إلى سعر التكلفة<sup>(29)</sup>. غير أن نظام التكاليف لم يتعمم على أغلب مؤسسات القطاع الصناعي في الجزائر، ويعود ذلك إلى عدة أسباب أهمها:

– غياب الوعي التكاليفي لدى إدارة المؤسسات ، وعدم إدراكها للمزايا التي يمكن أن تعود عليها من استخدام معلومات التكاليف في المجالات الإدارية المختلفة.

– نشوء الصناعات الريادية في الجزائر مثل صناعة الإسمنت والصلب والورق والكيماويات في ظروف لا تدفع إلى استعمال محاسبة التكاليف ، إذ تتكون الكثير من الصناعات من شركة واحدة لا منافس لها ،تخدم بالدرجة الأولى السوق المحلية ( إجلال الواردات ) وتتمتع بالحماية الجمركية. لذلك لم يكن لتلك الشركات أي حافز لخفض تكاليفها وزيادة كفاءتها الإنتاجية ، هذا مع إمكانية سد العجز بواسطة خزينة الدولة نظرا لأن الأسعار كانت محددة إداريا.

– قلة الإطارات المؤهلة والمتمتعة بالخبرة الكافية في مجال محاسبة التسيير.

– ضعف مشاركة التقنيين أثناء تصميم نظام التكاليف وتحديد مراكز الأعباء في المؤسسات<sup>(30)</sup>.

– نقص تحسيس المسؤولين والتقنيين حول أهمية معالجة التكاليف وسعر التكلفة ودورها في توجيه استراتيجية المؤسسة.

فتصميم أنظمة فعالة للتكاليف على مستوى الوحدات الإنتاجية للمؤسسات شرط لا مفر منه من أجل تحديد الحجم الأمثل للمشروع والتحكم في التكاليف الفعلية للإنتاج باعتبارها القاعدة الأساسية لتحديد سعر البيع واختراق الأسواق، وانتقاء التوليفة الملائمة للزوج سعرتكلفة.

(29) ;Mokhtar Belaiboud; op cit 91

(30), Ibid p 91

## 2.14.5. نظام محاسبة التكاليف في مؤسسة الإسمنت بالشرق

نتناول في هذه الدراسة العمليات الرئيسية لكيفية حساب التكاليف في مؤسسة الإسمنت بالشرق من خلال العناصر التالية:

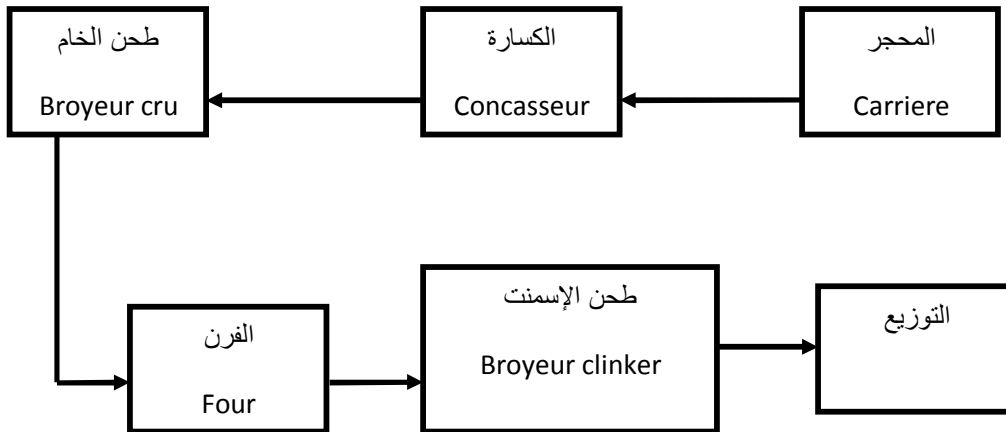
### 1.2.14.5 . تقديم المؤسسة

تعتبر مؤسسة الإسمنت للشرق (وحدة الإسمنت حامة بوزيان قسنطينة) S.C.H.B249 واحدة من مجموع خمس وحدات تابعة للمؤسسة الوطنية للإسمنت ومشتقاته E.R.C.E/ ومؤسسة الإسمنت بالحامة عبارة عن شركة مساهمة رأسمالها 1750000000 دج وهي متخصصة في صناعة الإسمنت المعبأ في أكياس. تشرف إدارة الشركة على 10 دوائر وهي : دائرة الدراسات ، دائرة الصيانة الصناعية ، دائرة المواد الأولية ، دائرة الإنتاج ، دائرة الموارد البشرية ، دائرة الأمن الصناعي ، دائرة المحاسبة والمالية ، الدائرة التجارية، دائرة الدراسات، دائرة الجودة. ومن الناحية التجارية ، فإن هذه الشركة لا تجد أدنى صعوبة في تسويق منتوجها بسبب ارتفاع الطلب على مادة الإسمنت.

### 2.2.14.5 . عملية الإنتاج

تحدث عملية الإنتاج وفق مراحل متعاقبة كما هو واضح في الشكل الآتي :

### شكل ( 1.14.5 ) : عملية إنتاج الإسمنت في مؤسسة الشرق للإسمنت



المصدر : إعداد الباحث بناء على معلومات ووثائق المؤسسة

بما أن عملية الإنتاج تحدث بصورة متعاقبة ، فإن المواد الناتجة من كل مرحلة لا يتم تخزينها ، وبالتالي فإن عملية التخزين تنحصر في المواد الأولية المدمجة في عملية الإنتاج وقطع الغيار وتخزين المنتجات التامة ( الإسمنت المعبأ في أكياس ). وتنحصر أهم المستلزمات المستهلكة في عملية الإنتاج في : الماء ، الكهرباء ، الغاز بالنسبة للمحجر ، ونفس هذه المكونات تستهلكها ورشة التكسير بالإضافة للمادة الأولية. وتستهلك ورشة سحق الخام Broyeur cru المادة المتجانسة التي أنتجتها ورشة التكسير بالإضافة إلى نفس اللوازم السابقة من كهرباء وماء وغاز ، والمرحلة الأخيرة تتمثل في إنتاج الإسمنت التام اعتماد على طحن الكلينكر ثم التعبئة فالببيع.

### 3.2.14.5. مراكز التكاليف

لمعالجة التكاليف وحساب سعر التكلفة، تم تقسيم المؤسسة إلى عشرة مراكز تكاليف منها أربعة مراكز مساعدة وهي : الإدارة ، التموين ، الأمن الصناعي ، الصيانة. أما المراكز الأساسية فهي: مركز المحجر، مركز الكسارة، مركز سحق الخام، مركز الفرن، مركز التوزيع.

### 4.2.14.5. جمع المعطيات المحاسبية

يقع على عاتق قسم المحاسبة التحليلية جمع المعلومات الضرورية لإدماجها في حساب تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة. وهناك ثلاثة مصادر تغذي قسم محاسبة التكاليف بالبيانات المطلوبة وهي:

- قسم المخازن: يعمل قسم تسيير المخزن بتقديم تقارير خاصة بحساب المواد واللوازم المستهلكة.
- قسم المحاسبة العامة: تعمل مصلحة المحاسبة العامة على تقديم التقارير المتعلقة بعناصر الأعباء المختلفة من خدمات وأجور وضرائب ومصاريف مختلفة.
- قسم الإستثمارات: يعمل قسم الإستثمارات على تقديم البيانات المرتبطة بوضعية الأصول الثابتة وما يرتبط بها من تخصيص الإهلاكات والمؤونات.

### 5.2.14.5. كيفية توزيع الأعباء على المراكز ( التوزيع الأولي )

- توزع الأعباء على مراكز التكاليف المساعدة والرئيسية، حسب الحالات الآتية :
- مواد ولوازم مستهلكة: يوزع هذا العبء على الأقسام المساعدة والرئيسية استنادا إلى مذكرة الخروج مرفقة بوثيقة تسمى أمر العمل والذي يحدد على أساسها القسم الذي يقدم طلب الإستخدام.
  - خدمات: يوزع استنادا إلى وثائق المحاسبة العامة التي تشمل دفتر الأستاذ وميزان المراجعة والفواتير الخاصة بالخدمات التي يوجه على أساسها كل عبء إلى القسم المعني .
  - مصاريف العاملين: يوزع بالتناسب مع عدد العمال في كل قسم وفي كل فترة.
  - ضرائب ورسوم: يوزع حسب المستند المحاسبي الذي يحدد تكلفة كل قسم ، وكذلك الأمر بالنسبة لحساب المصاريف المالية وحساب المصاريف المختلفة اللذان يوزعان حسب ارتباطهما بالقسم المعني.

- الإهلاكات: توزع حسب الإهلاكات الخاصة بالمعدات المنتمية لكل قسم مع الإستعانة بالبيانات التي يقدمها قسم متابعة الإستثمارات.

جدول (1.14.5) : حسابات استهلاك المواد حسب برنامج X- plain لمعالجة التكاليف لوحدية الإسمنت بالحامة

حسابات المحاسبة العامة	بيان بأسماء الحسابات	حسابات برنامج X-plain
311304	استهلاك مواد الأجر	201
311378	استهلاك مواد كيميائية	210- 211- 212
312121	استهلاك الحديد الخام	215
312144	استهلاك الجبس	213
312161	استهلاك الليتي	214
312162	استهلاك البوزولان	216
312190	استهلاك أدوات الورشات	607-606-1
312211	قطع غير	218 – 7- 69 إلى 61-5-4- 998- 990-97 إلى 90- 280-223
312242	أدوات المطبخ	002
312287	البطاريات	003
312369	المتفجرات	205
312373	مواد التنظيف	006
312382	عجلات مطاطية	988
312492	ملابس العمال	004
312593	لوازم مكتبية	001
312703	الأكسجين	008203
312854	الأكياس	604
312924	مواد حديدية	230
312925	كريات حديدية	012
314101	مازوت	011
314102	بنزين	
314103	مواد التشحيم	005
315170	مواد صيدلانية	007

وثائق داخلية خاصة بالوحدة

فور الإنتهاء من التوزيع الأولي للأعباء ،نتحصل على نصيب كل قسم من مختلف الأعباء وتكلفة كل قسم ، ويمكن حساب وزن قيمة أي عنصر من الأعباء بالنسبة لمجموع قيمة الأعباء كما هو ظاهر في الجدول (2.14.5):

جدول (2.14.5) تركيبة التكاليف في مؤسسة الإسمنت بالحامة ( قيم مقربة )

النسبة المئوية %	المبلغ (دينار)	عناصر الأعباء
48.00	88528635	مواد أولية
10,76	19829545	خدمات
20,38	37526731	أجور
2,03	3745018	ضرائب ورسوم
0,24	439384	مصاريف مالية
0,05	88635	أعباء مختلفة

20,48	37718744	الإهتلاكات
100	184131674	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بناء على الوثائق الداخلية للمؤسسة

يتبين من دراسة تركيبة التكاليف ، أن المواد الأولية المستهلكة تستأثر بأكبر نسبة من التكاليف ، وعليه فإن هذا العنصر يتطلب الرقابة عن قرب على المواد ذات التكاليف المرتفعة وضرورة ترشيد استخدامها. وقد نحتاج لمراقبتها بطريقة انتقائية إلى تصنيف من نوع قانون باريتو ( قانون 20 / 80) . إن قطع الغيار تمثل النصيب الأعظم من الأعباء المستهلكة بقيمة 36 مليون دج وهو مبلغ ضخم يبلغ 40 % من مجموع المواد واللوازم المستهلكة وتمثل الكهرباء 21 مليون دج، البوزلان أكثر من 5 ملايين دج ، الغاز 9 ملايين دج، الأكياس 5 ملايين دج، الجبس 2 مليون دج، العجلات 1,2 مليون دج، التشحيم يقترب من مليون دج. ومن الضروري دراسة استهلاك مصاريف قطع الغيار واستهلاك الكهرباء دراسة معمقة باعتبارها تكلف خزينة المؤسسة مبالغ خيالية شهريا لاسيما وأن قطع الغيار تستورد من الخارج . فقد تحتاج مؤسسة ERCE إلى إنشاء وحدة لصناعة بعض القطع محليا وتمويل مختلف الوحدات التابعة لها أو اللجوء إلى المناولة لدى مؤسسات وطنية. ونظرا لتمائل المواد وقطع الغيار المستوردة من طرف مختلف الوحدات التابعة للمؤسسة ، فإنه من الأفضل إدارة عملية التمويل الخاصة بقطع الغيار بشكل مركزي أي على مستوى إدارة ERCE ، وسيمكن ذلك من تحقيق وفورات معتبرة متأتية من اقتصاديات الحجم ( التمويل بكميات ضخمة) وتحسين الموقف التفاوضي والتقليل من مستوى المخزون.

ومن خلال دراستنا لمراكز التكاليف ، نجد أن مركز الإدارة يستأثر بنصيب كبير من الأعباء سواء في صورة مواد مستهلكة 7 مليون دينار أو خدمات بقيمة 4 ملايين دينار ؛ وبالنسبة لأجور الإدارة فتبلغ 13.6 مليون دج أي 36% من مجموع الكتلة الأجرية للمؤسسة، وإن دل ذلك فإنما يدل على ارتفاع المصاريف العامة التي تثقل كاهل المؤسسة وتنعكس سلبا على ارتفاع سعر التكلفة.

#### 6.2.14.5. التوزيع الثانوي للمراكز المساعدة

يقوم التوزيع الثانوي للأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية ( التوزيع حسب طريقة السلم en escalier ) باستخدام قاعدة تقريبية. وعليه ، فإن أي قسم رئيسي يتحمل بتكلفة القسم المساعد بنصيب يتناسب مع وزن تكلفة القسم الرئيسي بالنسبة لمجموع الأعباء. فعند توزيع تكلفة أي قسم مساعد على باقي الأقسام ، فإن الإدارة تطبق القاعدة التالية:

حيث :  $s_i$  تكلفة القسم الخاضع للتوزيع.

$s_b$  تكلفة القسم المستفيد قبل التوزيع .

$t_c$  التكلفة الكلية للأعباء ( مجموع الأعباء ) .

فلو فرضنا أن تكلفة القسم المستفيد  $s_b$  هو قسم التمويل ، وأن تكلفة القسم الخاضع للتوزيع  $s_i$  هو الإدارة ، فإن نسبة ما

يحصل عليه قسم التمويل هو  $\frac{s_b}{t_c - s_i}$  حيث تضرب هذه النسبة في تكلفة القسم الموزع وهي الإدارة ، ويكون ذلك

كالآتي:

$$\frac{43474376,86*5437154,64}{187876695;86-43474376,86} = 1636932,92$$

فنصيب قسم الصيانة من تكلفة الإدارة هو: 1636932,92

وكننتيجة للتوزيع الثانوي ، نتحصل على تكاليف الأقسام الأساسية جدول (3.14.5) :

يتبين من أسلوب تحميل التكلفة ، أنه يتميز بالبساطة نظرا لأن هذه الشركة تعتبر أحادية المنتج وبالتالي فهي ليست في حاجة إلى تصنيف التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة ، غير أن توزيع التكاليف حسب المراكز يسمح بمراقبتها من حيث الكفاءة وأثر تغير النشاط على التكاليف من فترة لأخرى مع إمكانية مقارنة تكلفتها مع مراكز المؤسسات المماثلة .

#### جدول ( 3.14.5 ) : تكاليف المراكز الرئيسية بعد التوزيع الثانوي (أفريل 2005)

الوحدة : دينار جزائري

التوزيع	مطحنة الكليكر	الفرن	مطحنة الخام	المكسرة	المحجر	المرا كز
16307535,24	26301783,6	26594258,9	22473346,2	8747142,	25871637,	التكلفة الكلية بعد التوزيع الثانوي
	9	9	2	77	78	

المصدر: إعداد الباحث بناء على الوثائق الداخلية المؤسسة

#### 7.2.14.5. حساب سعر التكلفة

يمكن حساب سعر التكلفة للطن من الإسمنت اعتمادا على تكلفة وحدة التشغيل كما هو في الجدول الآتي:

#### جدول ( 4.14.5 ) : جدول مساعد لحساب سعر التكلفة (أفريل 2005)

التوزيع	مطحنة الكليكر	الفرن	مطحنة الخام	المكسرة	المحجرة	
16307535,24	26301783,69	26594258,99	22473346,22	8747142,77	25871637,78	التكلفة الكلية بعد التوزيع الثانوي
91398	91398	69379	115117	119622	138761	الإنتاج بالطن
83,14	316,33	409,51	229,75	76,13	185	تكلفة الطن
1399,86	1216,72	900,39	490,88	261,13	185	التكلفة التراكمية

المصدر : إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول ، يتبين إمكانية حساب التكاليف بطريقة متتابعة لنحصل على سعر التكلفة في آخر مرحلة.

$$\text{فتكلفة الطن للمحجرة} = 185 \text{ دج}$$

$$\text{والتكلفة التراكمية للمكسرة} = \text{تكلفة المحجرة} + \text{تكلفة المكسرة}$$

$$261,13 = 76,13 + 185 =$$

$$\text{التكلفة التراكمية لمطحنة الخام} = \text{التكلفة التراكمية للمكسرة} + \text{تكلفة المطحنة}$$

$$490,88 = 229,75 + 261,13 =$$

$$\text{التكلفة التراكمية للفرن} = \text{التكلفة التراكمية لمطحنة الخام} + \text{تكلفة الفرن}$$

$$900,39 = 409,51 + 490,88 =$$

$$\text{التكلفة التراكمية لمطحنة الكلينكر} = \text{التكلفة التراكمية للفرن} + \text{تكلفة الكلينكر}$$

$$1216,72 = 316,33 + 900,39 =$$

$$\text{سعر التكلفة} = \text{التكلفة التراكمية لمطحنة الكلينكر} + \text{تكلفة مركز التوزيع}$$

$$1399,86 = 83,14 + 1216,72 =$$

ولحساب النتيجة التحليلية الكلية ، نقوم بطرح سعر التكلفة الكلي من صافي رقم الأعمال.

$$\text{سعر التكلفة الكلي} = \text{حجم المبيعات (بالطن)} \times \text{سعر تكلفة الوحدة}$$

$$91328 \text{ طن} \times 1399.86 \text{ دج / للطن} = 127944404.28 \text{ دج}$$

$$\text{ومنه فإن: النتيجة التحليلية} = \text{صافي رقم الأعمال} - \text{سعر التكلفة الكلي}$$

$$= 254564191.75 \text{ دج} - 127944404.28 \text{ دج} = 126619787.47 \text{ دج}$$

أما حساب النتيجة الصافية فتتطلب اعتبار عناصر الأعباء الإضافية والأعباء غير المعتبرة كالاتي :

#### جدول ( 5.14.5 ) : قائمة النتيجة التحليلية (أفريل 2005 )

البيان	القيم ( دج )
صافي رقم الأعمال	254564191.75
سعر التكلفة الكلي	( 127944404.28 )
النتيجة التحليلية	126619787.47
عناصر إضافية	32788944.42
الأعباء غير المعتبرة	( 65577888.84 )
فوارق الأقسام	288.71
النتيجة الصافية للاستغلال	93828042.34

المصدر : إعداد الباحث

### 3.14.5. مزايا وحدود الطريقة المستعملة في حساب التكلفة في المؤسسة

من خلال دراستنا لطريقة التكلفة المطبقة، تظهر أهمية هذه الطريقة المبسطة من خلال الآتي :

- تمكين المؤسسة من الرقابة على مراكز التكاليف من حيث مستوى النشاط وتكلفة وحدة التشغيل باستخدام المقارنة من دورة لدورة.

- تحليل مكونات التكاليف لكل قسم وربطها بطبيعة المهام والنشاطات الموكلة له.

- دراسة تأثير الإختناقات وأسبابها وتأثيرها على تكاليف الإنتاج ومستوى الطاقة الإنتاجية المستغلة.

- باستخدام هذه الطريقة في معالجة التكاليف ، فإن المؤسسة بإمكانها إعداد جدول النتيجة ( قائمة الدخل ) وفق ما تقتضيه المعايير المحاسبية الدولية، حيث أن قائمة الدخل الوظيفية حسب معايير IAS/IFRS تمر من خلال حساب الهامش (مجمّل الدخل) ثم النتيجة من العمليات التشغيلية ثم صافي النتيجة.

غير أن معالجة التكاليف في هذه المؤسسة تعثرها عدم الجدية والعديد من النقائص المتمثلة فيما الآتي:

- إن القواعد التقريبية المتبعة في حساب التوزيع الثانوي لا تقوم على أي مرتكزات علمية أو مسببات واقعية ومعقولة ، مما يجعل متابعتها والرقابة عليها لا تقدم الفائدة المرجوة.

- يتم توزيع مصاريف الكهرباء بطريقة عشوائية مما يجعل مراقبتها عسيرة لا سيما وأن هذا العبء يستنفد مبالغ ضخمة في جوار 20 مليون دينار شهريا، ولتحميل هذه التكلفة ينبغي استعمال عدادات الكهرباء التي تكشف عن كمية الكهرباء المستهلكة فعلا.

- غياب التحاليل المنصبة على دراسة تطور تكاليف الإنتاج مع القدرة الإنتاجية الحقيقية للتجهيزات وإنتاجية العمل فمثلا يمكن مراقبة تطور التكاليف بالإرتباط مع تغير الطاقة الإنتاجية وفق الطريقة المدرجة في الجدول التالي:

#### جدول ( 6.14.5 ) : أثر ارتفاع الطاقة الإنتاجية على تكلفة الإنتاج

طاقة الإنتاج (1000 باريل سنويا )						
107	536	268	137	596	298	208
20	4	2	0			
1.41	1.58	1.85	2.47	2.55	2.60	2.72
0.92	1.17	1.48	1.68	1.81	1.91	2.10
2.33	2.75	3.33	4.15	4.36	4.51	4.82

Plant size and economics of scale , Bulletin of industrialization and productivity n° 8,61 by Maxime A Crener , op cit p176

المصدر:

فدراسة سلوك التكاليف حسب مستوى النشاط يمكن الإدارة باتباع الأساليب والطرق الملائمة للتسعير والتموقع الإستراتيجي.

- نقص العناية بتكاليف المواد المستهلكة ولا سيما استهلاك قطع الغيار الذي يأخذ النصيب الأكبر من هذا العبء علما أن المؤسسة تعتمد في تلبية احتياجاتها من قطع الغيار على الإستيراد من الخارج .

– بالرغم من ارتفاع تكاليف قسم الصيانة، إلا أن توزيعه على الأقسام يتم بالتناسب مع تكاليف الأقسام نفسها ، في حين أن هذا العبء ينبغي أن يحمل حسب حجم ساعات الصيانة الفعلية المنقضية في مختلف الأقسام أو حسب مسببات التكلفة التي هي عدد الأعطال في حالة الصيانة العلاجية.

– غياب التقارير الدورية المفصلة حسب المراكز والتي يمكن على أساسها ترشيد استخدام الموارد وإلغاء النشاطات التي لا تساهم في توليد القيمة.

– عدم اعتماد نظام التكاليف المعيارية وموازنات الأقسام باعتبارها تشكل مرجعية أساسية للرقابة على التكاليف وتوجيه السلوكات.

– يبين ارتفاع تكاليف اهتلاكات المباني الخصائص المرتبطة بارتفاع تكاليف الإستثمارات التي تميز المشاريع الصناعية في الجزائر.

– إن تعدد عناصر الأعباء تحتاج إلى تصنيفها من حيث الأهمية ، فقد تبين من قراءة عناصر الأعباء وجود 114 حساب من حسابات الأعباء، منها 28 حساب للإهتلاكات و 28 حساب من المواد واللوازم و 26 حساب للأجور و 21 حساب من حسابات الخدمات، ونعتقد أنه من الضروري مراقبة الحسابات الأكثر استنفادا للموارد مراقبة دقيقة حتى توظف في أكثر النشاطات توليدا للقيمة ، مع ضرورة تقليصها في المجالات الجانبية. ويعتبر قانون باريتو وسيلة فعالة للتركيز على الحسابات قليلة العدد ولكنها تستنفد أغلبية الموارد .

– من الضروري إرجاع نقص الجدية في حساب التكاليف إلى نقص ضغوط المنافسة على شركات الإسمنت بسبب الطلب المرتفع على هذه المادة، إذ أن العديد من الدراسات بينت أن الإهتمام بعامل التكلفة يعود إلى الضغوط التنافسية.

## المبحث الخامس عشر

### استراتيجية التغطية الجغرافية لمقطع سوقي محدد

#### لتوزيع مسحوق الحليب (Promasidor El Djazair) مؤسسة بروماسيدور )

ترتكز استراتيجية هذه المؤسسة على استهداف مقطع سوقي محدد ، وهو: زبائن مسحوق الحليب المعبأ في علب خاصة. ونعلم أن مادة الحليب متاحة في السوق الجزائرية بأنواع متعددة وهي : الحليب السائل المعبأ في أكياس ، والحليب السائل المعبأ في علب الكارتون ، مسحوق الحليب المعلب.

إن الزبائن المنتمين لهذا المقطع السوقي ( مسحوق الحليب المعلب ) في أغلبهم عبارة عن فئة ذات دخل متوسط تفضل استهلاك هذا النوع بالإضافة إلى الزبائن الذين يستهلكون هذه المادة للأطفال نظرا لجودته كمادة مغذية أو كبديل لحليب الرضع ( العمر الثاني 2<sup>e</sup> age ) ، وقد يتم اللجوء إلى هذا النوع من طرف فئة المستهلكين ذوي الدخل المحدود عندما يكون حليب الأكياس المبستر (المدعم) مفقودا ، ويتميز هذا السوق بالحساسية تجاه السعر.

#### 1.15.5 . نشأة المؤسسة وأهدافها

إن بروماسيدور- الجزائر Promasidor El Djazair عبارة عن مؤسسة جزائرية ، تم إنشاؤها من أجل المستهلك الجزائري، مقرها في الرويبة، وتتوفر على 200 نقطة توزيع . تاريخيا نشأت هذه المؤسسة بعد دراسة للسوق الجزائرية للحليب، من أجل إنتاج وتوزيع مسحوق الحليب وهذا نظرا لأهمية قطاع الحليب في الجزائر ، حيث أن متوسط الإستهلاك يبلغ 110 لترا سنويا للفرد، وتبين أن هذه السوق غير مهيكلة . انطلقت هذه المؤسسة في 2002 وكان الخيار يرتكز على التوزيع المباشر 30% (دون المرور بتجار الجملة) ، ويبرر هذا الخيار بسببين ، الأول وهو تخفيض التكاليف والسبب الثاني هو أن بروماسيدور Promasidor تطرح علامة جديدة غير معروفة لدى المستهلك مما يضعف حظوظ اختراق السوق من خلال القنوات الكلاسيكية للتوزيع<sup>(31)</sup>. وتم تجسيد هذا الإختيار بالإستثمار في شبكة للتوزيع المباشر وتطلب هذا الإستثمار اقتناء التجهيزات والمخزون وإنشاء مراكز توزيع. وللتمكن من التقرب من الزبائن والتواجد على مستوى المناطق الجغرافية للوطن تم التعاقد مع أصحاب المستودعات ، وكان من شروط العقد الأساسية الإقتصار على توزيع منتجات بروماسيدور واحترام السعر المحدد ومخزون الأمان المفروض من إدارة المؤسسة.

(31) ; Interview avec le PDG Promasidor Eldjazair « La Dépêche de Kabylie » vbulletin-fr.org

و حاليا ، فإن هذه المؤسسة تقوم بتوزيع هذه السلعة - بالإضافة إلى منتجات أخرى مثل عصير أميلا Jus Amila ومسحوق الشكلاطة تويسكو Twisco - في مناطق جغرافية عديدة ولكن بشكل أكبر في المناطق الشمالية والهضاب العليا ، وتتصف هذه العلامة بجودة ملائمة جعلتها علامة متميزة مقارنة بالعديد من الماركات الأخرى. غير أن إدارة المؤسسة تسعى إلى استخدام كامل قدراتها الإنتاجية والتسويقية بتوسيع حصتها السوقية واحتلال وضع مرموق داخل هذا المقطع السوقي من خلال خلق علاقة ملائمة بين السعر والجودة .

### 2.15.5 . استراتيجية المؤسسة للتوسع الجغرافي داخل المقطع السوقي المستهدف

ينحصر السبيل للتوسع في الإنتاج والبيع بكميات كبيرة في خلق وضع مرموق ضمن المقطع الإستراتيجي وذلك في عدد كبير جدا من المناطق جغرافية ، لأن الإكتفاء بالمقطع السوقي في مناطق جغرافية محدودة لا يضمن التوسع في المبيعات والتشغيل الكامل لاستثمارات المؤسسة (32) . ومن أجل ذلك فلا بد من التمكن من زيادة القيمة للمنتوج للتمايز عن المنافسين وتحقيق سبق تنافسي، وينبغي لتلك القيمة أن تعدل حسب الرغبات المتطورة للزبون وحسب ضغوطات المنافسة (33) .

### 3.15.5 . مكونات القيمة في منظور الزبون

إن هذه القيمة في منظور الزبون يمكن عرضها ضمن ثلاثة مكونات مترابطة وهي (34) :

– الجودة ( الموثوقية في المنتج ومطابقته لانتظار الزبون ) ،

– السعر ( يتوقف السعر على ضرورة ملائمة التكلفة مع القيمة في منظور الزبون ) ،

– الأجل ( يساهم أي تأخير في تقليل قيمة السلعة المعروضة) .

ويتمركز الزبائن في قلب اهتمامات المؤسسة ، وبالتالي فإن جميع النشاطات هدفها خلق القيمة للزبون من خلال تحسين نمط التنظيم وكفاءات الأفراد ومعارف ومهارات المؤسسة. ونحاول توصيف الجهود التي تبذلها المؤسسة لتوفير مكونات القيمة :

#### أ- طرح منتج ذو جودة عالية

إن احتلال حصة سوقية مهيمنة داخل المقطع السوقي لمسحوق الحليب يقتضي تحسين الجودة لمستوى أعلى.

وتتكون شروط تحسين جودة هذا المنتج في عدة مواصفات وهي :

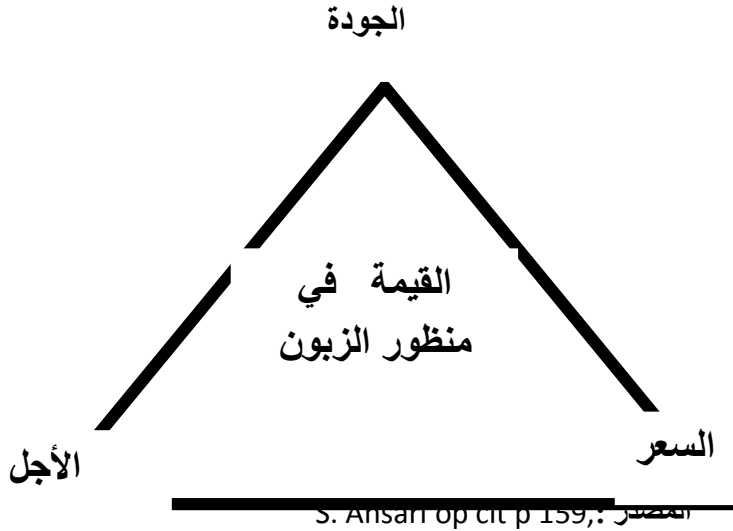
( 32 ) :Yvan Allaire , op cit p 305

( 33 ) Gerry Johnson et autres , Stratégique,7° éd ,PEARSON Education, PARIS 2005 ;p167

(34) : Ibid. p 165

مذاق الحليب الذي يماثل الحليب الطبيعي ، عدم تكون الحبيبات les grumeaux أثناء التحضير ، احتواء الحليب على مجموعة من الفيتامينات الهامة ، التعقيم وخلو المادة من البكتيريا ، إضفاء الجاذبية والمعان على غلاف العلب ، تعليب الحليب بعدة أحجام مما يضيف مرونة في العرض Flexibilité de l'offre تناسب رغبات وقدرات الزبائن ( الحجم الأكثر شيوعاً وهو علبة 500 غرام ، الحجم الإقتصادي علبة 1 كيلوغرام ، علبة 250 غرام ، وعلبة 125 غرام التي تناسب القدرة الشرائية لذوي الدخل الضعيف لا سيما الزبائن الذين يستجدون به عند فقدان حليب الأكياس المدعم ).

### شكل ( 1.15.5 ) :مثلث أبعاد القيمة في منظور الزبائن



#### ب - الأجل

يعتبر الأجل من المكونات الأساسية للقيمة في منظور الزبون ، ويقصد به تلبية رغبة الزبون دون انتظار ، وتسعى المؤسسة إلى تأمين هذا المعيار من خلال إتاحة المنتج في محلات التجزئة والمساحات الكبرى باستمرار دون انقطاع للمحافظة على ولاء الزبون. وتضطلع المؤسسة بتوزيع منتجها من خلال قسم التوزيع الذي يعتمد على استخدام وسائل شحن ونقل مملوكة لموزعين متعاقدين مع إدارة المؤسسة وتحمل وسائل التوزيع العلامة التجارية للمؤسسة ، ويتم التوزيع وفق برنامج منظم حسب احتياجات السوق والتنبؤ المرتكز على بيانات إحصائية وتجارب سابقة ، وتسمح عملية التنبؤ بتكثيف مزيج المنتجات والمبيعات ( العلب بالأحجام الأربعة وفق احتياجات الزبائن ) مع تركيبة احتياجات السوق.

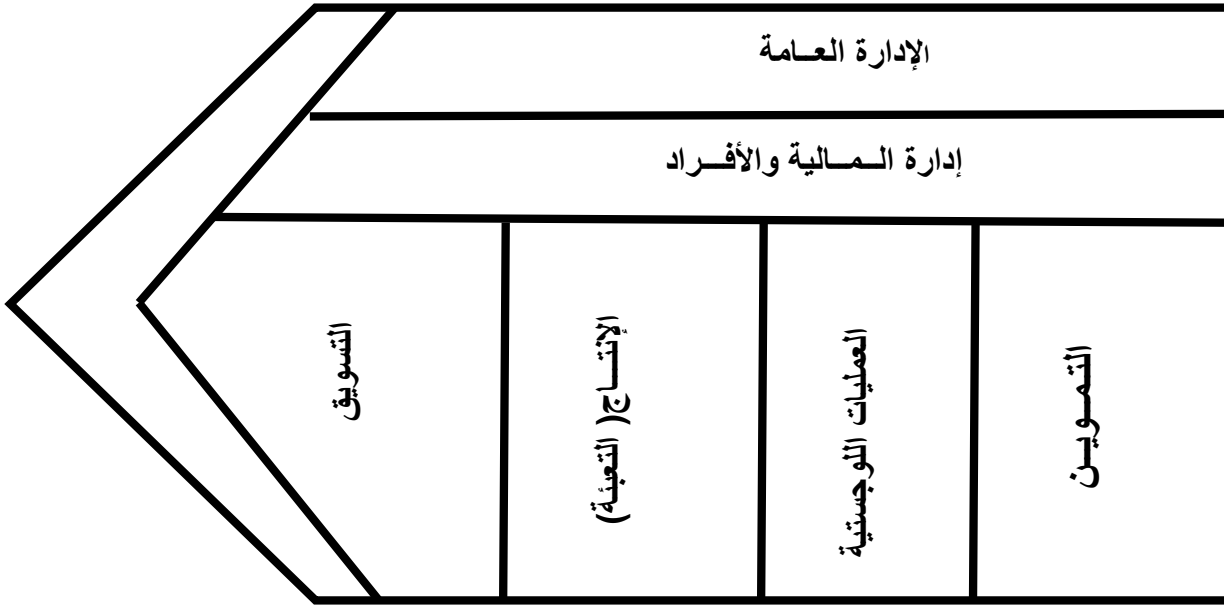
#### ج - ترشيد التكلفة للتحكم في سعر المنتج

بما أن هذه المؤسسة تسعى إلى خلق القيمة في منظور الزبون ( من خلال الجودة والأجل ) ، فمن الضروري فهم كيفية خلق هذه القيمة ، ويكون ذلك بالإرتكاز على مفهوم سلسلة القيمة. وتسمح هذه الأخيرة بتحديد النشاطات والعمليات والمراحل التي تخلق القيمة المرضية للزبون. ويتحدد السبق التنافسي للمؤسسة من خلال العلاقة بين القيمة التي تم خلقها وتكلفة النشاطات. وبالتالي ، فمن الضروري تقليص التكاليف من خلال تحسين الأداء وترشيد النشاط والتقليل من النشاطات التي لا تضيف القيمة للزبون ، أي جعل القيمة التي تم خلقها أكبر من التكلفة لكي تتمكن المؤسسة من تحقيق هوامش ربح تسمح لها بالبقاء والنمو والتوسع. وتتناسب دورة الإستغلال لهذه المؤسسة مع سلسلة القيمة كما حددها مايكل بورتر وهي تشمل نشاطات التمويين ، الإنتاج ( التعبئة ) ، العمليات اللوجستية ، البيع. إن ترشيد تكاليف نشاطات سلسلة القيمة وتحسين سيرورة هذه النشاطات وهندسة التكاليف بما يتكيف مع مكونات القيمة للزبون من شأنه أن يسمح بخلق علاقة متوازنة بين جودة السلعة والسعر المقترح لها وتمكين المؤسسة من تحقيق هوامش ملائمة، فقيمة السلعة في منظور الزبون تتبلور في سعرها .

#### 4.15.5 . الوظائف الأساسية لسلسلة القيمة في المؤسسة

يتم ترشيده تكاليف الوظائف ضمن سياق سلسلة القيمة لهذه المؤسسة وهذا على النحو التالي:

شكل ( 2.15.5 ) : سلسلة القيمة لمؤسسة تعبئة وتوزيع مسحوق الحليب



المصدر : مايكل بورتر، السبق التنافسي ، عن: G..Johnson et autres ; Stratégie PEARSON Education ; France 2005

#### 1.4.15.5 . نشاط التمويين

يتمثل نشاط التمويين بالسيرورة الخاصة باقتناء الموارد التي تسمح بإنتاج السلعة ، ويتحقق خلق القيمة في هذا المستوى بانتقاء المواد ذات المواصفات التي تثن من طرف الزبون. إن التوسع في الإنتاج والتوزيع يقتضي من المؤسسة إبرام عقود شراء بكميات كبيرة يمكنها من اقتناء المادة الأولية من المنبع ( المورد الأول ) وتجنب الوسطاء وتمنح لها قوة تفاوضية تساعد في الإستفادة بحسومات معتبرة ( تخفيض سعر الشراء ) بالإضافة إلى أن تخطيط اقتناء المادة الأولية واللوازم سيساهم في تخفيض تكاليف التمويين .  
وفضلا عن ذلك ، تم تخفيض مستويات المخزون إلى أدنى حد ممكن لتجنب الخسارة الناجمة عن تذبذب الأسعار والطلب . ولا شك أن تخفيض نفقات التمويين على هذا النحو سيساهم في تخفيض تكلفة الإنتاج ( بمعدل 10 % ) مع المحافظة على الجودة العالية للمنتوج.

#### 2.4.15.5 . وظيفة الإنتاج ( التعبئة والتغليف )

إن استراتيجية زيادة الحصة السوقية للمؤسسة تتطلب الرفع من عدد الوحدات المعبأة أي زيادة نشاط الإنتاج ويؤدي ذلك إلى استغلال طاقة الإنتاج بمعدلات كبيرة مما يخفض نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة ، وقد سمحت التجارب لعدة سنوات من تقادي الأعطال ببرمجة عمليات الصيانة الوقائية ، وفضلا عن ذلك يتم ضبط الآلات لتعبئتها بكميات مختلفة لتكييف مزيج الإنتاج مع تركيبة الطلب.

أما تغليف المنتج ، فينقسم إلى نوعين : الغلاف الموحد والغلاف المزدوج. تعبأ كمية 500 غرام بنوعين من التغليف : الغلاف الموحد Block bottom وتباع بسعر مخفض قليلا علما أن هذا التغليف جيد ومحكم وجذاب مطبوع بالعلامة التجارية للشركة ، التغليف المزدوج كيس داخلي معبأ في علبة كرتون Bag and box مطبوعة بالعلامة التجارية للشركة . أما النوعين الآخرين وهما علبة 1 كغ، وعلبة 250 غرام ، وعلبة 125 غرام فتعبأ في أغلفة موحدة Block bottom محكمة مطبوعة بالعلامة التجارية.

#### 3.4.15.5 . وظيفة العمليات اللوجستية

تشمل العمليات اللوجستية المناولة ، وتسيير المخزونات ، والنقل ، وتسليم البضائع للزبائن. وتساهم العمليات اللوجستية في إضافة القيمة للزبون من خلال الربط بين التمويين والتوزيع وكذا الإستجابة لطلب الزبون باستمرار . وتسمح عملية

التوزيع المبرمجة بتحقيق الإقتصاد في تكاليف التوزيع من خلال الإستغلال الأقصى لشاحنات التوزيع، حيث يوزع المنتج مباشرة من المنتج إلى المستهلك وذلك باستهداف التجمعات السكانية الكبرى . ويسمح هذا الأسلوب في التوزيع ، تجنيب ارتفاع سعر المنتج الذي ينجم عن تراكم هوامش الوسطاء ( هامش تاجر الجملة + هامش تاجر التجزئة). وعليه ، فإن التوسع الجغرافي وتكثيف توزيع السلعة على هذا النحو لن يؤدي سوى إلى زيادة ضعيفة للتكاليف الإضافية بترويض نظام التوزيع والمساهمة في الإستخدام الناجح للأصول الملموسة وغير الملموسة .

#### 4.4.15.5 . التسويق

انحصرت وظيفة التسويق في القيام بدراسة قدرة السوق على استيعاب المنتج وكذلك دراسة المنافسين من حيث المنتج المطروح والسعر والجودة وقدرات التوزيع. ومن أجل التمكن من اختراق السوق ، اعتمدت المؤسسة على الإشهار باعتباره أداة أساسية لترويج المنتج والتعريف به والتأثير على الزبون ، وقد أظهرت العديد من الدراسات والتجارب في العديد من الشركات المتوسطة والكبيرة أن للإشهار دور كبير في تحفيز الطلب وتوسيع الحصة السوقية<sup>(35)</sup> . ونظرا لضخامة تكاليف الإشهار ، فإن هذا الأخير أخضع للدراسة من أجل تحديد العتبة المثلى لتكاليف الإشهار.

وقد عمدت مؤسسة **Promasidor** إلى تخصيص ميزانية إشهار معتبرة ، أنفقت معظمها في الإشهار بواسطة الألواح الإشهارية الكبيرة مستهدفة المدن والتجمعات السكانية الكبرى، فضلا عن الإشهار بوسائل الإتصال (التلفزيون ، الإذاعة) . إن أثر الحملات الإشهارية الواسعة ( وطنية) سيمتد لعدة سنوات مما يسمح بتوزيع تكاليف الإشهار على عدة سنوات ، واحتسابها في سعر المنتج.

#### 5.15.5 . نتائج استراتيجية بروماسيدور

يتبين مما سبق أن استراتيجية هذه المؤسسة تميزت بالتكامل في مختلف حلقات سلسلة القيمة ( التمويل ، التعبئة والتغليف ، التوزيع ) ومكنتها هذه الإستراتيجية أن تكون المؤسسة الرائدة في مجال توزيع مسحوق الحليب والمنتجات الأخرى الملحقة ، واعتمدت هذه الشركة على عنصرين أساسيين وهما:

– تخفيض التكاليف للنشاطات المختلفة : تخفيض تكاليف الشراء ( التعاقد بكميات كبيرة) وتخفيض تكاليف التخزين ( ترشيد الكميات المخزنة لتتلاءم مع تذبذب الطلب )، تخفيض تكاليف الإنتاج ( التعبئة) بالإستخدام الأقصى للتجهيزات مع استعمال الغلاف الموحد Block bottom ، تخفيض تكاليف التوزيع من خلال التوزيع المباشر والإستخدام الأقصى والفعال لوسائل النقل.

– ترشيد وتنشيط عملية التوزيع :إن التغطية الجغرافية الواسعة للعديد من المناطق تطلب تصميم شبكة مستقرة للتوزيع المباشر وتنشيط الطلب على المنتج بالإعتماد على الحملات الإشهارية الكبرى.

واليا ، فإن المؤسسة تحتل مركز الريادة Leader في مختلف تشكيلة منتجاتها والدليل على ذلك هو الإرتفاع الكبير لرقم الأعمال . وبالرغم من أن سنة 2006 كانت سنة صعبة بالنسبة لجميع المنتجين في فرع الحليب ، فقد تم تحقيق رقم أعمال قدره 3.5 مليار دينار جزائري أي بزيادة 10% مقارنة بسنة 2005<sup>(36)</sup> .

---

(36) :Interview avec le PDG Promasidor Eldjazair « La Dépêche de Kabylie » vbulletin-fr.org

## خلاصة

تبين من دراستنا لواقع التكاليف في القطاع الصناعي الجزائري، أن العديد من المؤسسات الصناعية تمكنت من تحقيق الحد الأدنى الذي يضمن لها البقاء خلال مرحلة الإستقلالية، ويتجلى ذلك في المؤشرات التي تظهر توليد تلك المؤسسات للقيمة المضافة أي المساهمة في توليد الدخل الوطني . وليس هناك من شك أن مؤسسات القطاع الصناعي ما زالت سحينة الإختيارات السابقة الأمر الذي يضعف إلى حد كبير هامش المناورة ويجعل إمكانية التخلص من موروث العجز تعثره صعوبات كبيرة. وينبغي أن نؤكد أن معوقات النمو في المؤسسات الصناعية تنحصر في العديد من العوامل التي تنعكس على سوء الأداء وضعف الإنتاجية، ومن بين تلك العوامل نذكر على سبيل المثال لا الحصر : سوء اختيار الموقع الصناعي وما ينجر عنه من نفقات إضافية ، ارتفاع تكلفة الإستثمار الذي يضخم أسعار المنتجات ، عدم التحكم في سيرورة الإنتاج وما يتبعها من تدني في استخدام الطاقة المتاحة ، الإختلالات التنظيمية ، تقادم التجهيزات ، نقص المهارات ، الخ.

أما بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص الوطني ، فيتوجب عليها الخروج من دائرة المؤسسة الفردية العائلية لتكتسب صفة رأس المال ذو الطابع الإجتماعي ، وتتمكن بذلك من العمل في الإطار الرسمي لتفتح لها الآفاق من أجل الإستفادة من التمويل البنكي واكتساب التكنولوجيا العصرية.

إن المؤسسة الصناعية في الجزائر، مدعوة أكثر من أي وقت مضى إلى النظر بجدية إلى المستقبل ، وهذا بالإعتماد على الآتي :

- دراسة واقع المحيط التنافسي وخصائص السوق دراسة علمية معمقة ،
- القيام بجرد كامل لمختلف الأصول وجرد الكفاءات المتاحة،
- التخلص من الوسائل غير المستعملة والتنازل عنها لخلق مصادر تمويلية،
- التخلص من النشاطات التي لا تساهم في توليد القيمة ،
- تحديد الفرص المتاحة على ضوء دراسة السوق وفي ظل ما تستأثر به من إمكانات مادية وكفاءات،
- ضرورة المحافظة على الكفاءات النادرة وتشجيعها ماديا ورفع تأهيلها من خلال التكوين المستمر ،
- تشجيع المبادرات الفردية والجماعية لحل المشكلات المستعصية وتحسين العمليات وخلق قيم تنبني على الثقة بين العمال والإدارة ،
- تجديد المعدات القديمة واستبدالها بوسائل عصرية ،
- تحسين جودة المنتجات من خلال الإعتماد على الإبداع وتحسين السيرورات مع ضرورة الإحترام الفعلي لشهادات المطابقة "الإيزو" المتحصل عليها، وليس اتخاذها كأداة إظهارية لا تمت بصلة إلى واقع الجودة في المؤسسة.
- البحث عن فرص الشراكة من أجل إعادة بعث المؤسسة وتوفير وسائل التمويل ونقل التكنولوجيا.
- وبصورة أساسية ، فإن المؤسسة الصناعية مدعوة إلى خلق قواعد الإقلاع الإقتصادي الذي يركز على مدى التحكم في التكنولوجيا واكتساب المهارات على المدى المتوسط والبعيد، ذلك هو السبيل الوحيد الذي يمكن من تقديم منتجات تتميز بالجودة المرتفعة وانخفاض التكلفة واحترام آجال طرحها، وهو المنفذ الأمثل للتموقع داخل محيط يتميز بالمنافسة الشديدة. إن تجاوز الصعوبات والأزمات يرتبط بإرادة الإدارة والعاملين في السعي لخلق أسباب النجاح من خلال خلق مناخ يسوده العمل المشترك والثقة والرغبة في تحسين سيرورة العمليات وحل المشكلات المعقدة والإعتماد على تجديد المنتجات وتحسينها واستعمال الإستراتيجيات الملائمة لمواجهة المحيط التنافسي للمؤسسة.

## الختام

إن موضوع الأطروحة انصب على دراسة مكانة البعد التكاليفي في سياق التفكير الإستراتيجي للمؤسسات الإقتصادية ، وقد بينا أن هذا البعد يتجلى في جانبين أساسيين وهما :

– جانب نظام معالجة التكاليف والذي يشكل منبعاً لتكييف هيكل التكاليف مع الأهداف الإستراتيجية الهادفة إلى امتلاك حصة سوقية مناسبة والتموقع الجيد داخل المحيط التنافسي وبيننا أن ذلك يمر عبر ثلاثة مرتكزات وهي متطلبات الجودة والأخذ في الإعتبار القيود الزمنية وتحقيق أدنى التكاليف وبعبارة واحدة ربط هيكل التكاليف مع هيكل رغبات الزبائن .

– جانب تتبع سلوك التكاليف في الأمدن القصير والطويل واستنباط المتحولات التكاليفية وتوظيفها في الإستراتيجيات المتبعة ، بغرض احتلال موقع تنافسي مرموق .

ومن خلال عرضنا للمرتكزات الأساسية لمحاكاة التكاليف تبين أنها نشأت تحت ضغط المنافسة ، من أجل الكشف المفصل عن تكلفة المنتجات وتسعيرها ، واستخدام هذا النظام التكاليفي كمصدر أساسي للمعلومات يساعد على تتبع سريان الأعباء داخل شبكة التكاليف ، ومراقبة معايير الاستخدام . فلا يمكن ترشيد تخصيص الموارد وتوجيهها نحو أفضل المجالات إلا بتصميم نظام تكاليفي يلائم طبيعة نشاط المؤسسة وخصائصها التنظيمية وأهدافها وطموحاتها للتموقع داخل محيط تنافسي . وقد رأينا أن هذا النظام التكاليفي يقدم معالجة جيدة للعديد من الإشكالات الناجمة عن تعقد عملية الإنتاج وتعدد المنتجات مثل حساب تكلفة المنتجات المشتركة والثانوية . وتمثل محاسبة التكاليف المعيارية مرجعاً أساسياً لتقويم الأفعال وتنميط السلوكات وتوجيهها نحو الأهداف المحددة . وتبين من دراستنا أن الرقابة بواسطة الإنحرافات تصبح كثيرة التعقيد عندما تكثر عناصر المدخلات من عمالة ومواد ، ولهذا اقترحنا صياغة رياضية لتجميع الإنحرافات وتبسيطها والتركيز على أهمها لكي لا يتشتت تركيز المسؤولين أثناء ممارسة الرقابة الإدارية ، ونرى أن الرقابة الإنتقائية من نوع قانون باريتو ستوجه الإدارة إلى مراقبة انحرافات العناصر التكاليفية الأكثر أهمية (الرقابة بالإستثناء) وبالتالي تحقيق الإقتصاد في الجهود الإدارية الموجهة للرقابة .

ولا شك أن أنظمة التكلفة الكاملة والتكلفة المعيارية والرقابة على الإنحرافات قد أثبتت جدواها في تحقيق الفعالية والنجاعة في العديد من المؤسسات ، إلا أن حدوث تحولات عميقة داخل بعض المؤسسات حالت دون مواكبة أنظمة التكاليف التقليدية لتلك التحولات التي ميزت المحيط الإقتصادي والإجتماعي والتكنولوجي .

فهناك عدد معتبر من المؤسسات الصناعية المعاصرة أصبحت تنجز عملياتها ونشاطاتها معتمدة على درجة عالية من كثافة رأس المال والأتمتة والمعرفة التكنولوجية وتجديد سيرورات الإنتاج والمنتجات وتنويعها بل وتشخيصها وخضوعها لتحولات التنظيمية واستخدامها للتكنولوجيا الجديدة للإعلام والاتصال ، كل هذه التحولات أنشأت فجوة بين الأنظمة الحديثة للمؤسسات ونظام التكلفة الكاملة التقليدي لكونه لا يتماشى مع ما آلت إليه الهيكلة الجديدة للتكاليف في تلك المؤسسات .

لقد انعكست التحولات التي خضعت لها العديد من المؤسسات الحديثة على انقلاب الوضع التكاليفي رأساً على عقب ، حيث أدت إلى ارتفاع الأعباء غير المباشرة لتأخذ النصيب الأكبر من تركيبة تكاليف المؤسسة ، وهذا يجعل تحميلها غير ملائم باستعمال مفاتيح التوزيع التقريبية كما هو الحال في محاسبة التكاليف التقليدية .

ولهذا طرحت طرق أخرى لمعالجة التكاليف مثل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة التي أظهرت أن المنتجات لا تستهلك الموارد بل تستهلك الأنشطة ، وان الأنشطة هي التي تستهلك الموارد. ومن هنا عمدت هذه الطريقة إلى الغوص بحثاً عن مسببات التكاليف وترشيد استخدام الموارد من خلال التحكم في المسببات . وقد أظهرت هذه الطريقة أن أنظمة الإنتاج في العديد من المؤسسات الصناعية الحديثة تعتمد على الكثير من الأنشطة الإرتكازية التي انجر عنها ارتفاع كبير في التكاليف غير المباشرة مثل: أنشطة التجديد والإبتكار، أنشطة إعادة ضبط الآلات المرتبطة بالتغيير المتكرر لسلسلة الإنتاج وتنوع الطلبيات، أنشطة تحسين السيرورات ،أنشطة إدارة أصناف المنتجات .وعليه ، فإن التحكم الملائم في استخدام الموارد وتحميل التكاليف للمنتجات يتم من خلال مسبباتها ومدى التحكم في تلك المسببات. هذا وإن بلوغ أعلى درجات النجاعة والكفاءة يعتمد على إدارة السيرورات الناشئة من تتابع وترابط النشاطات.

وقد تناولت دراستنا طريقة التكلفة المستهدفة باعتبارها طريقة توقعية واستباقية تعتمد على الإستعداد المبكر للتحكم في تكلفة المنتج قبل الشروع في تصنيعه معتمدة على مرجعية السعر السائد في السوق ورغبات الزبائن لهيكله تكلفة المنتج الافتراضي ، ويتحقق ذلك من خلال التحكم في مكونات المنتج واختبار مستوى جودته وتخطيط سيرورة النشاطات التي تتدخل في تصنيعه وتوظيف أساليب داعمة لضغط تكلفته مثل أسلوب التحسين المستمر ومنهج حساب تكلفة الجودة .

أما طريقة وحدة القيمة المضافة فتتمحور في إطار تحليل التكاليف في مواقع العمل مرتكزة على تحليل تقني اقتصادي لحساب القيمة المضافة المتولدة في كل موقع ، ثم اعتماد منتج معين من بين منتجات المؤسسة كمنتج مرجعي واحتساب تكلفته بالقيمة المضافة التي تبلورت فيه ومن ثم استعماله كوحدة قياس مرجعية لتقدير حجم منتجات المؤسسة بوحدة متجانسة وهي وحدة القيمة المضافة. وضمن هذا السياق ، تتحول المؤسسة ذات المنتجات غير المتجانسة إلى مؤسسة ذات منتج وحيد محسوباً بوحدة وحيدة وهي " وحدة القيمة المضافة "، وهو ما يقدم للمراقبين تقارير تفصيلية تكشف عن المنتجات المربحة والمنتجات التي تشكل عبئاً على عاتق المؤسسة.

وينبغي أن نؤكد على أنه بالإضافة إلى أن هذه الطرق تعتبر أداة فاعلة لتحسين الأداء وتحقيق النجاعة والفعالية ، فهي تسمح بحساب التكاليف حسب متطلبات المحيط التنافسي أي حسب المنتجات أو حسب مسالك التوزيع أو وفق ما تتطلبه التجزئة الإستراتيجية للسوق ، وبالتالي فهي تلعب دور المحرك والموجه لإستراتيجية المؤسسة من أجل التمويع الجيد داخل المحيط التنافسي. ومما لا شك فيه ، فإن تطبيق الطرق الإستراتيجية لإدارة التكاليف ، يتطلب مرافقتها بتحويلات عميقة على المستوى التنظيمي والتكنولوجي وعلى مستوى القيم والسلوكيات ،مما قد يؤدي إلى خلق مقاومة ضد التغيير لدى الأفراد الذين ألفوا الوضعيات الستاتيكية والرافضين للتطور واكتساب المهارات الجديدة التي تساهم في تجديد المستمر للمنتجات والسيرورات ، وبالتالي فإن هذه الطرق تتطلب إرادة قوية لدى الإدارة ومعرفة ومهارة في مجال إدارة التغيير.

وتطرقنا في هذه الدراسة لديناميكية التكاليف المرتبطة بتطور حجم نشاط المؤسسة وأثره على سلوك التكاليف في الأمد القصير والطويل.

ففي الأمد القصير يتسنى التمييز بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة والذي نشق منه قانون عتبة المردودية ( نقطة التعادل) المستعمل في دراسة جدوى المشروع من حيث قدرته على تحقيق حد معين من رقم الأعمال يؤمن لها تغطية مجموع التكاليف .

أما على المدى الطويل، فإن سلوك التكاليف يأخذ توجهها مغايراً، تمتزج فيه التكلفة الثابتة بالمتغيرة على اعتبار أن مجموع التكاليف يصبح مرتبطاً بحجم نشاط المؤسسة. وتبعاً لتغير طاقة المؤسسة في الأمد الطويل تبرز متحولات تكاليفية أساسية أهمها اقتصاديات الحجم وأثر التعلم وتكلفة التعقيد .

وإذا كانت اقتصاديات الحجم وأثر التعلم تبدو كمتحولات تكاليفية بسيطة في مفهومها ، إلا أن اكتسابها والإستفادة منها كميزات تكاليفية لا يتيسر إلا في ظل إرادة مفرطة وطموح كبير لتوفير مجموعة من الشروط الداخلية المرتبطة بالقدرات المالية والمهارات والرصيد التكنولوجي والقدرات التنظيمية والقدرة على إحداث التغيير وبناء القيم الثقافية التي تخدم روح الجماعة والتعاون ، هذا فضلاً عن ضرورة التميز بالمهارات التي تسمح بتصميم وتطبيق الإستراتيجية الملائمة لتوظيفها في مواجهة محيط تنافسي يتميز بعدم الإستقرار .

وتكتسي الحالات المدروسة التي تعرضنا إليها أهمية بالغة ، وذلك لأنها تجسد سلوكاً عملياً لكيفية تنفيذ الإستراتيجية بالإرتكاز على البعد التكاليفي ضمن أفق تعظيم القيمة في منظور الزبائن.

وقد تناولنا بالدراسة شركة تعمل في مجال إنتاج وتوزيع مادة غذائية ، ورأينا أنها بعد ما كانت تحتسب سعر التكلفة بطريقة تقريبية ، طبقت طريقة التكلفة بواسطة الأنشطة وتمكنت من حساب السعر الذي يعكس حقيقة الموارد المستخدمة في المنتج ، هذا فضلاً عن استخدام هذه الطريقة الجديدة كأداة لتحسين السيوررات. وهكذا أصبح لدى المؤسسة إمكانية التخلي عن الأنشطة التي لا تنعكس على تحسين قيمة المنتج من منظور الزبون ، وفي نفس الوقت توفرت لديها إمكانية حساب سعر التكلفة حسب التجزئة الإستراتيجية ، وحسب المنتجات أو حسب مسالك التوزيع ، وهذا يوفر لها استغلال سبقها التنافسي في مجال مقطع المنتجات الموجهة للتوزيع ، بالإضافة إلى تعديل مكونات السلعة التي تنتجها ليصبح سعرها تنافسياً .

أما بالنسبة لشركة الأعمدة الحديدية (نيكور – فيلكررافت) ، فإن إستراتيجيتها ارتكزت على توقع حجم المصانع التي تتيح الإستفادة من اقتصاديات الحجم الكبير ومنحنى التجربة . وينبغي أن نؤكد أن الإستفادة من المتحولات التكاليفية في هذه الشركة ارتكز على اختيار الحجم الأمثل للمصانع ( وهو الحجم الفعال ) الذي يتيح تخفيض تكلفة المنتج مع نقل المعارف والتجارب المكتسبة في المصانع القديمة إلى المصانع الجديدة لتعجيل الإستفادة من الميزات التكاليفية والمحافظة على شروط الجودة مما يسمح باختراق الأسواق الجغرافية الجديدة.

وفي حالة سوق توزيع الطرود ، نجد أن الشركات الداخلة الجديدة لسوق نقل الطرود تمكنت من منافسة الشركات القديمة من خلال إستراتيجية انتقائية لاختيار المقاطع السوقية التي تحقق أفضل نسبة ( تكلفة \ قيمة ) ، وبالتالي عدم الإقدام على المقاطع التي تستنفد الكثير من الموارد مقابل حجم أعمال متواضع.

ومن خلال دراستنا لواقع التكاليف في مؤسسات القطاع الصناعي ، تبين أن تلك المؤسسات ظلت لفترة طويلة سجيئة للإختيارات السابقة المرتبطة بالتسيير المركزي؛ إلا أن هناك العديد من هذه المؤسسات التي تمكنت من تحقيق الحد

الأدنى الذي يضمن لها البقاء خلال مرحلة الإستقلالية ، ويتجلى ذلك في المؤشرات التي تظهر توليد تلك المؤسسات للقيمة المضافة أي أنها تمارس الصراع من أجل البقاء وتساهم في توليد الدخل الوطني .

ونعتقد أن المؤسسات الصناعية بشكل عام في الجزائر مدعوة إلى تجميع عوامل الإقلاع الإقتصادي الذي يرتكز على إعادة هيكلة نشاطاتها والتحكم في التكنولوجيا واكتساب المهارات ، وإصلاح الإدارة الداخلية ذلك هو السبيل الوحيد الذي يمكن من تقديم منتجات تتميز بالجودة المرتفعة وانخفاض التكلفة واحترام آجال طرحها ، وهو السبيل الأمثل للتوقع داخل محيط يتميز بالمنافسة الشديدة. إن تجاوز الصعوبات والأزمات يرتبط بإرادة الإدارة والعاملين داخل المؤسسة في السعي لخلق أسباب النجاح من خلال خلق مناخ يسوده العمل المشترك وروح المبادرة والقيم البناءة ومرونة التنظيم والاتصال والرغبة في تحسين سيرورة النشاطات والإعتماد على تجديد المنتجات وتحسينها واستعمال الإستراتيجيات الملائمة لمواجهة المحيط التنافسي للمؤسسة.

ويتعين على السلطات العمومية تهيئة المناخ الملائم للإستثمار وإصلاح الإدارة العمومية والمنظومة البنكية.. وفي نفس السياق، ينبغي عرض قسم من رأسمال مؤسسات القطاع العام في نظام البورصة الوطني والأجنبي، والبحث عن شراكة في إطار تحالفات استراتيجية بين المؤسسات الكبرى ( ش و س و ص SNVI، ش و ص ENIE ، صايدال ، فارفوس ، الخ ) والمجمعات الصناعية الدولية. ومن أجل تنويع مصادر التمويل ، ينبغي إرساء شركات الإستثمار ورأسمال المخاطر وفتحها أمام رأس المال الوطني والأجنبي وسيمكن ذلك من تغطية العديد من القطاعات التي تلعب دورا معتبرا في تنشيط التصنيع ورفع القدرات التنافسية مثل قطاعات الفوسفات ، البيتروكيماويات ، الإسمنت ، التعدين. إن دراستنا التي تناولناها من خلال هذه الأطروحة مكنتنا من استخلاص مجموعة من النتائج التي نعتبرها مرجعية وذات قيمة ملموسة يركز عليها التوظيف الملائم للبعد التكاليفي وهي :

— تتحدد الإستراتيجية بإدماج فرص وتحديات المحيط التنافسي مع قدرات وموارد المؤسسة ،

— أن محاسبة التكاليف التقليدية تعتبر صالحة في العديد من المؤسسات التي ما زالت تركيبها التكاليفية تهيمن عليها الأعباء غير المباشرة ، غير أنه يمكن تحسين طريقة تحميل التكاليف غير المباشرة من خلال البحث عن المسببات الفعلية لها وذلك باستهداف النشاطات الأكثر استهلاكاً للموارد،

— إن طريقة التكلفة الكاملة تغطي بشكل كامل كافة نواحي وظائف المؤسسة ، وبالتالي ينبغي عدم الإكتفاء بحساب التكاليف حسب المنتجات بل ينبغي تطوير عملية حساب التكاليف حسب مسالك التوزيع ، وحسب التجزئة الإستراتيجية للسوق وهو مما يساعد على اختيار التوقع الإستراتيجي الملائم،

— تعتبر التكاليف المعيارية أداة لتوجيه الأعمال والسلوكات لاحترام مقاييس الأداء، ووسيلة لتصحيح الإنحرافات عن المسار المحدد في الخطة ، وهي تدل على صرامة الإدارة والتزامها بالمقاييس المحددة،

— لقد أظهرنا أن مقارنة " التكلفة بواسطة الأنشطة / الإدارة بواسطة الأنشطة " تستجيب للتحديات الحالية للمؤسسة الإقتصادية من حيث أنها تحلل التكاليف والهوامش باستخدام أدوات فعالة لتقليص التكاليف وإعادة هيكلتها ، وتسمح بالمفاضلة بين تصنيع المنتجات داخل المؤسسة أو اقتنائها من السوق ، ووسيلة لهيكلة النشاطات وانتقاء المنتجات واختيار المقاطع السوقية والزبائن الأكثر مردودية الخ،

— تكشف طريقة التكلفة بواسطة الأنشطة عن النشاطات المفتاحية التي تخلق القيمة للزبون وهي أداة للقيادة الإستراتيجية وإعادة التنظيم العرضاني للعمليات وتحفيز الأفراد.

– يسمح تطبيق طريقة التكلفة بواسطة الأنشطة بتحقيق التحسين على عدة مستويات في وقت واحد (التكلفة ، الجودة ، الوقت) وهذا ضمن ديناميكية مستمرة ذات تأثير تراكمي ،

– تسمح مقارنة " التكلفة بواسطة الأنشطة / الإدارة بواسطة الأنشطة " بفهم الميكانيزمات التي تشكل قاعدة لتحقيق أفضل النتائج المالية ، مع العلم أن كل فرد داخل المؤسسة سيجد تصنيفه ضمن خارطة النشاطات . وهكذا يتحقق الترابط والتلاحم بواسطة عمليات الإتصال الشفافة والفعالة لأن كل فرد داخل المؤسسة يجد نفسه معنيا بالمهمة التي يشارك بها .

وسيجد المسير أن دوره قد تدعم بواسطة أفراد أكثر تحفيزاً،

– تعتبر طريقة التكلفة بواسطة الأنشطة أكثر نفعاً بالنسبة للمؤسسات المتميزة بدرجة عالية من كثافة رأس المال والمعتمدة على الأتمتة وتجديد المنتجات وتنوعها والسر في ذلك راجع إلى أن هيكله التكاليف في هذه المؤسسات تهيمن عليه الأعباء غير المباشرة والتي لا ينبغي تحميلها باستخدام مفاتيح التوزيع التقريبية،

– يحتاج تطبيق طريقة التكلفة بواسطة الأنشطة الكثير من الجهد والمكابدة والصبر وهو يتطلب فريق عمل كفاء ويشترط مشاركة فعالة من طرف الأفراد في المؤسسة سواء كانوا إداريين أو تقنيين . وتنشأ صعوبة التطبيق من ضرورة تحليل الوظائف إلى نشاطات والبحث عن مسببات التكاليف . وفي المؤسسات كبيرة الحجم ، نجد أن عملية البحث عن مسببات التكاليف والمفاضلة بينها وتحديد المسببات المشتركة بين مجموعة من النشاطات أمراً ليس باليسير، ومن هنا برزت لدينا قناعة بضرورة تطيف وتخفيف هذه الطريقة وذلك من خلال التركيز على الأعباء مرتفعة القيمة وانتقاء النشاطات التي تستنفد أغلبية تلك الأعباء للتحكم فيها من حيث ضغط تكاليفها،

– تستمد طريقة التكلفة المستهدفة أهميتها من كونها طريقة تعمل ضمن مقاربة توقعية بمعنى أنها مبنية على تصور التصميم الذي سيكون عليه المنتج ثم تعديله بصورة مستمرة من أجل تقليص تكلفته ، وتخطيط السيرورات التي ستؤدي إنتاجه ومحاولة تحسينها مع تحديد وسائل الإنتاج الأكثر كفاءة لتصنيع المنتج ، هذا ولا تتوقف طريقة التكلفة عند هذا الحد بل إنها تقدر تكلفة الإنتاج المواكبة لدورة حياة المنتج بداية من التصميم وفترة الصلاحية إلى غاية هلاكه والتخلص منه . ونعتقد أن طريقة التكلفة المستهدفة تنطبق كذلك على حساب تكلفة المشاريع وإنشائها ودراسة تصاميمها وإمكانية تعديل التصميم بما يحقق وفورات في التكاليف ، مع احتساب تكلفتها خلال كامل دورة حياتها،

– تعتبر طريقة التكلفة المستهدفة مكملة لطريقة التكلفة بواسطة الأنشطة وداعمة لها من حيث أنها تساهم في التوقع الجيد للنشاطات التي تتدخل في إنجاز المنتج وتحسين السيرورات الناشئة من نتاج تلك النشاطات ،

– تتميز طريقة تكلفة وحدة القيمة المضافة بالصرامة والدقة لأنها تحسب التكاليف المجسدة في القيمة المضافة المتولدة في كل موقع ، ونظراً لأنها تعتمد على ثبات القيمة المضافة كوحدة قياس ، فإنها تعد ملائمة للصناعات المتميزة بالاستقرار في الأمد المتوسط مثل الصناعات الغذائية والنسيج والمنتجات الحديدية ومصانع الزجاج وغيرها. ونحسب أن هذه الطريقة مفيدة جداً لحساب معايير الاستخدام وصياغة مقاييس الأداء نظراً للدقة التي تتميز بها،

– تكشف دراستنا للديناميكية التكاليفية أن المتطلبات الاقتصادية لتطبيق استراتيجية تنافسية فعالة مشروطة بتوفير القدرات المالية والتكنولوجية والمعرفية والمهارات والقدرات التنظيمية،

– تتميز الإستراتيجيات بالتغير والتي يتم ترتيبها تبعاً لظروف السوق والمنافسة ، أما اقتصاديات الحجم واقتصاديات مجال النشاط وأثر التجربة وتكلفة التعقيد فهي عبارة عن قوانين اقتصادية يتم الاستفادة منها وتوظيفها في مختلف الإستراتيجيات،

– إن الاستفادة من اقتصاديات الحجم وأثر التعلم مشروط بالإعتماد على توسيع الحصة السوقية من خلال تجديد المنتجات وتحسين جودتها وتحقيق سبق في إتاحتها للزبائن.

– يقوم اختيار الإستراتيجيات على دراسة خصائص السوق والتي على أساسها تتحدد صياغة الإستراتيجية المناسبة ، ويعتبر الإختيار الحكيم والتنفيذ الكفء للإستراتيجيات السوقية أهم محرك لخلق القيمة من منظور السوق، ومن ثم التمكن من التموّج الجيد داخل المحيط التنافسي،

– هناك العديد من الظواهر التي تعطي طابعا مؤقتا لإستراتيجية السوق أهمها تطور رغبات الزبائن، تغير الحدود الجغرافية للسوق، ضغط التجديد التكنولوجي ، التنافس بين المؤسسات القائمة من حيث السعر والمنتجات. وبناء على ذلك ، ينبغي تصميم نظام المؤسسة على النحو الذي يسمح بترتيب استراتيجيات متجددة ترتبط بتطور السوق،

– عندما تبلغ السوق مرحلة النضج ، فإن المؤسسة لا تتمكن من تحقيق النمو إلا من خلال توسيع مجالها الإستراتيجي وذلك باستهداف عدة مقاطع من الزبائن ، عدة مناطق جغرافية ، عدة أصناف من المنتجات. ويعتبر اللجوء إلى تنويع المنتجات غير المترابطة مصدرا للعديد من التحديات من حيث القدرة على خلق قيمة اقتصادية . وعليه ، فإن النمو الذي يحقق المرادوية المرتفعة يرتكز على الإستعمال الأقصى للأصول الملموسة وغير الملموسة ، ويتم بلوغ هذا الهدف بتنفيذ عدة استراتيجيات لأسواق مترابطة فيما بينها بأصول مشتركة. فتلك الروابط الإستراتيجية وتقاسم الموارد والأصول هي التي تعطي قيمة اقتصادية كبيرة للمؤسسة الساعية إلى التنويع دون تحمل تكاليف إضافية،

ونعقد أن المؤسسات المؤهلة للنجاح هي المؤسسات التي تعرف كيف تتحرر من قيودها من أجل التجدد السريع والمستمر. ويعود سبق للمؤسسات التي تعيد النظر باستمرار في تحديد سيرورتها وتنظيمها وإستراتيجيتها .

لقد واجهنا العديد من الصعوبات أثناء إنجاز هذا البحث ، فطبيعة الواقع الإقتصادي والإجتماعي تقف دون تشجيع البحث العلمي ، فضلا عن أن موضوع التكاليف ، لا يلقى الإهتمام الكافي في العديد من المؤسسات ، وهذا بالرغم من أهمية القصوى. ولا ننسى ما اعترضنا من صعوبات في توفير مراجع البحث حيث أنها تتميز بالقلّة لا سيما بالنسبة للطرق الحديثة لمعالجة التكاليف وكيفية ربطها باستراتيجية المؤسسة، علما أن أغلبية المراجع المستعملة مدونة بالإنجليزية والفرنسية. فضلا عن ذلك ، فإن البحوث التي تعطي طابعا تحليليا وفلسفيا لهذا الموضوع تعتبر نادرة جدا لا سيما بالنسبة للمكتوبة باللغة العربية مما خلق لدينا صعوبات في ترجمة الأفكار والمصطلحات.

وينبغي أن نشير إلى أن هناك قلة من المؤسسات الصناعية الجزائرية التي تملك نظاما لحساب التكاليف ، وهو ما زاد في خلق صعوبات نتيجة عدم التمكن من نقل تجارب كافية عن الواقع الجزائري . ونرى أنه يتعين على السلطات الحكومية إلزام المؤسسات الإقتصادية العامة والخاصة بتطبيق أنظمة لحساب التكاليف لا سيما وأن العديد من المؤسسات الأجنبية قطعت أشواط كبيرة في هذا المجال وتجاوزت الأنظمة التقليدية للتكاليف ، وأصبحت تمارس الطرق الحديثة التي تتماشى مع التطور التكنولوجي والتحوّلات العميقة للمحيط. وقد كنا نتمنى تطبيق نظام متكامل لمحاسبة التكاليف الحديثة في إحدى المؤسسات المتوسطة أو الكبيرة في الجزائر ، غير أن ذلك يتطلب فرقة كاملة متفرغة لهذا الغرض بالإضافة إلى أن عملية التطبيق تتطلب الكثير من الوقت والجهد والتمويل.

## المراجع باللغة العربية

- (1) أحمد رجب عبد العال، المحاسبة الإدارية ، دار النهضة العربية ، 1980
- (2) السيد عبد المقصود محمد ديبان ، ناصر نورالدين عبد اللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف ،الدارالجامعية ، الإسكندرية ، 2002
- (3) جميل أحمد توفيق ،الإدارة المالية ، دار النهضة العربية، 1980
- (4) صلاح الدين الشنواني ،اقتصاديات الأعمال ، دار النهضة العربية ، 1970
- (5) عبد الحى مرعي وآخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، الدار الجامعية . الإسكندرية ،2003
- (6) عبد الرحمن بن محمد بن خلدون " مقدمة ابن خلدون " المتوفى سنة 1405 م ؛ دار صادر بيروت ، 2000م
- (7) علي عبد الرحيم وآخرون " نظم التكاليف الصناعية " ، دار الجيل للطباعة ، القاهرة 1970
- (8) فوزي غرايبة . محاسبة التكاليف ، مكتبة النهضة الإسلامية ، عمان - الأردن ، 1979
- (9) لطفي الرفاعي وآخرون ، التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية. طنطا 2006
- (10) منير محمود عبد السلام " تكاليف الأوامر " ، دار ممفيس للطباعة، القاهرة ، د ت
- (11) ناصر نورالدين عبد اللطيف ، المعرفة المحاسبية لغير التجاريين ، الإسكندرية 2000.

## المراجع باللغتين الفرنسية والإنجليزية

### OUVRAGES

- (1) A .Ch. Martinet; Stratégie. Vuibert, PARIS. 1983
- (2) A. Burlaud et autre; Analyse des coût et contrôle de gestion; Vuibert ;1981

- (3) A. Lamiri, Management de l'information, Redressement et mise a niveau des entreprises, OPU,ALGER 2003
- (4)Ahmed Bouyacoub, la gestion de l'entreprise Industrielle publique en Algérie, OPU ; Algér 1988
- (5) Berreta . A . Victor . Politique et stratégie de l'entreprise . édition d'organisation. PARIS ;2000
- (6) C. Alazard et autres; contrôle de gestion. DUNOD 1998
- (7) C.B.Thomson. Le système Taylorien; PARIS;Payot 1922
- (8) D.W.Carlton et autres , Economie industrielle, PREMISSES, PARIS,1998
- (9) E. Harle et autres, Comment adapter l'entreprise a l'évolution du marché, DUNOD entreprise, PARIS 1988
- (10) F. Bouquerel, Management, DUNOD, PARIS, 1969
- (11) F.J.Gouillard. Stratégie pour une entreprise compétitive, economica, PARIS 1993
- (12) Fodil Hassam; Les chemins d'une croissance retrouvée. Ed L'économiste d'Algérie, ALGER, 2005
- (13) G. Johnson et autres, Stratégique, 7<sup>e</sup> édition. Pearson éducation, France, 2005
- (14) GODEFROY Dang Nguyen , Economie Industrielle Appliquée , Vuibert ;PARIS 1995
- , Le coût global, pratique et études de cas, AFNOR, Paris, (1995)(15) Gormand C. 1995.
- (16) H. Boisvert ,La comptabilité du management , St Laurent , Québec 1998
- (17) H. Bouquin; Comptabilité de gestion; Economica. Paris 2000.
- (18) J.C. Tarondeau ; Stratégie Industrielle ;Vuibert ;Paris, 1993
- (19) J.Meyer, Gestion budgétaire;, 5<sup>e</sup> édition ; DUNOD,PARIS, 1982
- (20) J.P.Possard; Stratégie d'entreprise et économie industrielle ;Mc Graw hill;1988
- (21) L. RAVIGNON ET AUTRES ,La méthode ABC / ABM , PARIS. édition d'organisation. 2007
- (22) Le page .H, La nouvelle économie industrielle ; Hachette; Collection Plurielle; PARIS; 1989
- (23) Levant, Y. de la Villarmois,O; La Méthode GP, apport et application d'une méthode alternative de calcul des coûts ; 22<sup>e</sup> congrès de l'association française de comptabilité ;mai. . 2001
- (24) M Tayeb HaFsi; Gerer L'entreprise publique ;opu ,ALGER, 1990
- (25) M. Adouane, La performance économique ; Pratiques Algériennes ; La réussite de l'échec ; El-outhmania ; Alger 2005
- (26) M. Beard. L'art de la thèse , Casbah éd , ALGER,2005
- (27) M. Gervais. , Contrôle de gestion, economica , 6<sup>e</sup> éd PARIS ,2004.
- (28) M. Marchesnay ; Management Stratégique, édition Chihab ; ALGER ; 1997
- (29) M. Mebtoul ; Discipline d'usine productivité et société en Algérie ;OPU ; ALGER ;1986

- (30) M. Mekideche ; L'Algérie entre économie de rente et économie émergente,éd DAHLAB, 2000
- (31) M. Sari ; Vers une autonomie économique minimale ;Elmaaref , Annaba , ALGERIE ;2002.
- ,Gaëtan Morin éditeur, (32)M.A.Crener et autres ,Principes d'économie managériale Canada ; 1980
- (33) MD.W.carlton, économie industrielle, prémisses, 1998
- (34) Michel Rainelli, La nouvelle théorie du commerce internationale; Casbah édition1999
- (35) Mokhtar Belaiboud , De la survie a la croissance, OPU, 1995
- (36) N. Grime, L'économie Algérienne ôtage de la politique, Casbah édition ; Alger 2000.
- (37) Nikitin ,M .La naissance de la comptabilité industrielle en France , Université de Paris-Dauphine,1992
- (38) P. Bercos , C.Mendoza, Le management de la performance, Ed comptables. Malsherbes, 1994
- (39) P. Drucker ; A propos du management ; Village Mondial ;PARIS ;2000
- Cost Technology ,Breakthrough The ABC Performance (40)P.B.Turney. Inc.Portland.Oregon.1991
- (41) P.Lorino , L économiste et le manager ;enag édition ;1991
- (42) P.Lorino. Le contrôle de gestion Stratégique. Paris , Dunod,1991
- (43) P.Mévellec , la pertinence retrouvée, édition Malesherbes.
- (44) P.MEVELLEVC;La comptabilité a base d activités ;tome 1;vol 1.Vuibert 2006
- (45 ) Rochery G et autres; Réussir le contrôle de gestion et l'audit en entreprise; Weka 2004
- (46) SALLENAVE, J P . La stratégie de l'entreprise face a la concurrence, ed organisation, paris 1973
- (47) Swamidas. P.Manufacturing Flexibility. OMA. Waco. Texas. (48)William A. 1988. Terrill and All ,Cost Accounting for Management , Holt ,Rinehart and Winston,Inc , New York,1965
- (49) Y. Debdoub ; Le nouveau mécanisme économique en Algérie ; OPU ; ALGER ;2000
- (50) Yvan Allaire , l'Entreprise stratégique ;Gaëtan Morin éditeur; Québec CANADA,1995
- (51) Yves Chirouse , LE marketing; OPU; ALGER 1990

#### REVUES ( JOURNALS)

- (1)Aaker,David A . Developing Business Strategies ,: John Wiley & Sons , New York, 1984

- ,université , d'Oran, (2)A.Bouyacoub, annale de la faculté des sciences économiques  
2001
- (3)Adolph Matz and All ,Cost Accounting , Planning and Control,South, Western  
Publishing co. Cincinnati, Ohio, South Western Publishing. 1972
- (4)Ali TOUBACHE ,annale de la faculté des sciences économiques ,2003
- (5)Atkinso ,A. Baker,R. Kaplan , R. Young, S. Management accounting; Prentice-  
Hall.1999
- (6) B . FEKIH et autres ; Les effets des mutations de la sous-traitance sur les coûts de  
transaction ; d'apprentissage ;et la croissance de l'entreprise. Revue région et  
développement n°20 -2004
- (7) Bapt. G, Les condition d'amélioration de la qualité dans l'industrie française La  
documentation française.1984
- (8) CAM-I ( consortium for advanced manufacturing-international ), Implementing  
Target costing , Management accounting guideline; April (1994),
- (9)C.Bernard .Achieving Management Consensus Value -Creating Strategy,1992
- (10)C.T.Horngren, Cost accounting , a managerial emphasis ,Prentice-Hall ,1991
- (11) Implementing Target costing , Management accounting guideline; April 1994
- (12)Datar,S. Gupta,M. Aggregation, Specification, and Measurment Errors in Product  
Costing, The accounting Review, Vol 82,Nº 4 October, 1994
- (13)Datar,S. Gupta,MAggregation, Specification, and Measurment Errors in  
Eccles.R; et autres, Rediscovering the essence off management; Harvard Business  
school; 1988
- (14)F.Yachir, C.R.E.A, F.Yachir ,Force Et Faiblesses Des Sidérurgies Du Tiers –  
Monde; 1983
- (15)F.Yachir, F.Yachir ,Force Et Faiblesses Des Sidérurgies Du Tiers –Monde;  
CREA.1983
- (16)Fievez, J. Zaya, R, Alternative a la comptabilité analytique: La méthode UVA ;  
Echanges; juillet – Aout; .1995b
- (17)Fievez, J. Zaya, R, coût et contrôle de gestion : La méthode UVA, Logistique  
;magazine; mai .1995a
- (18)Fievez,J. Chabanas; C; La méthode UVA un système de gestion de profit, Revue  
Française de comptabilité; novembre n° 316, 1999
- (19)Gabarro ,John J.The dynamic of taking charge. Harvard business  
school.press.1987
- (20) Goel Ernult,Le pilotage de la performance ,Cahier du ceren ,ESC. Dijon  
Bretagne,2005
- (21)Gormand C., Le coût global, pratique et études de cas, AFNOR, Paris, 1995.
- (22)H.T.Johnson . Activity based information. Mangement accounting ,june 1988
- (23)Hansen.G.S."Determinants of firm performance". Straegic management journal,  
vol 10.1989

- (24) Hergeth, H ; Target costing in Textile complex; Journal of textile and  
.2002 management, Vol 2, Issue IV
- (25) Horvath, P pour un contrôle de gestion à l'écoute du marché , Revue française de  
1995 . gestion , juin, juillet, août
- (26) J.Clark , Costing for Quality Celanese, Management Accounting , March 1985,
- (27) J.N.Deglaire ; L .Duramest; Cibler ses coûts et anticiper ses profits ;Harvard  
L'expansion ;Hiver ;1993
- (28) Kaplan ,R. Anderson, S Time Driver Activity Based Costing; Harvard Business  
Review, Vol 82, ,N°11 , November , 2004
- (29) Kato, Y.G, Boer. W, chow; Target costing: an integrative management process;  
Journal of cost management ; 1995
- (30) Kato, Y.G, Boer. W, chow; Target costing: an integrative management process;  
Journal of cost management, 1995
- (31) Levant ,Y. de la Villarmois, O; La Méthode GP, apport et application d'une  
méthode alternative de calcul des coûts ; 22<sup>e</sup> congrès de l'association française de  
comptabilité ;mai. . 2001
- (32) M Golden ;B; SBU Strategy and performance, Strategic management Journal  
, vol 12, 1992
- (33) M. Lebas , Comptabilité Analytique Basée Sur Les Activités .Revue Françaises De  
Comptabilité .septembre 1991
- (34) Makido, T .resents trend in Japanese cost management practices in
- (35) Monden, Y. Sakurai ,M . eds japans management accounting ; a world class  
approach to profit management. Cambridge Productivity press. 1989.
- (36) Meyssonier, F. Finance Contrôle Stratégie ; volume 4 ; n° 4 décembre . 2001
- (37) Monden, Y. Cost reduction system ; Target costing and Kaizen costing,  
Productivity press. 1999
- (38) Morgan A case study in ; Target costing; accounting for strategy , Management  
Accounting, May 1993
- (39) Morgan A, case study; Target costing; accounting for strategy , Management  
Accounting, May, 1993
- , Cost Technology Breakthrough The ABC Performance (40) P.B. Turney.  
Inc. Portland. Oregon. 1991
- (41) P. Besson ; H. Bouquin; Identité et légitimité de la fonction Contrôle de gestion  
Revue Française De Gestion; n° 82 ; 1991
- (42) P. Horvath, Pour un contrôle de gestion à l'écoute du marché ; Revue française de  
gestion; juin 1995
- (43) Panzar and Willing, 1981. Economies of scope. American economic review, Vol 71,  
n° 2, 1981
- (44) Product Costing, The accounting Review, Vol 82, N° 4 October , 1994
- R.N .Anthony, le coût des capitaux propre en comptabilité , Harvard-Expansion  
automne, 1982

- (45)Rodrigues,L. Brady,G cost accounting control in a Multiproduct Environment – The unit of Production Effort Method, Journal of operation and management , Vol 12, ,December-Fevrier ,1991
- (46)Rodrigues,L. Brady,G cost accounting control in a Multiproduct Environment – The unit of Production Effort Method, Journal of operation and management , Vol 12, December-Fevrier, 1991
- (47)S.Ansari,Strategy and Management Accounting California State University Northridge,1995
- (48) Sakurai ,M .The influence of factory automation. A study of japans companies in R,Kaplan ,Measures for manufactory excellence . Harvard Business school press,1990
- (49) Shank J.K , Strategic Cost Management , Journal of management accounting research , Vol 1 , 1989
- (50)Shank, J and Fisher, J, case study: Target costing as a strategic tool. Sloan management review, 1999
- ( 51) Steiner , George and all , Management Policy and strategy :Text ,Reading and Cases, New York:Macmillan Publishing Co, 1977
- (52)Thorelli .H.B. The strategic planning imperative; Indian university press;1977
- (53)Well. J; The Accounting Historical Journal. Fall ,1977
- (54)William A. Terrill and All ,Cost Accounting for Management , Holt Rinehart and Winston,Inc , New York,1965
- (55)Yoshikawo,T. Cost tables :A foundation of Japans cost management. Journal of cost management spring,1997

### Thèses

- (1) ;Cossu C ; Description de la structure productive de la firme multiproduits et construction de modèles comptables de coûts . Thèse d'état . université de PARIS 1 ; 1976
- (2) ;Nikitin ,M ; La naissance de la comptabilité industrielle en France, Thèse de doctorat , Université de PARIS-DAUPHINE. 1992
- (3) ;S.P.Thiery ; La crise du système productif algérien, Thèse d'état en sciences économique, Université de Grenoble, 1982

### وثائق

- (1) Documents interieurs ERCE
- (2) Bulletin économique de l'A.P.S mars 1980
- (3) White papers "WWW. IFS World.com ."

**(4) Interview avec le PDG Promasidor Eldjazair « La Dépêche de Kabylie »**  
**vbulletin-fr.org**

**(5) Ministère de l'industrie Année 2000**

**(6) Synthèse du bilan économique et social, M.P.A. mai 1980**